التطورات الحديثة في المراجعة

Modern Developments of Auditing

هذا الكتاب

المراجعة قبل وبعد

- قانون Sarbanes-Oxley
- مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد (IAASB)
- مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة (PCAOB)

الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفي

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

أستاذ المحاسبة – تخصص المراجعة

وكيل كلية التجارة للدراسات العليا

2007

الدار الجامعية

84 شارع زكريا غنيم – الإبراهيمية

ص.ب 35 الإبراهيمية – رمل الإسكندرية

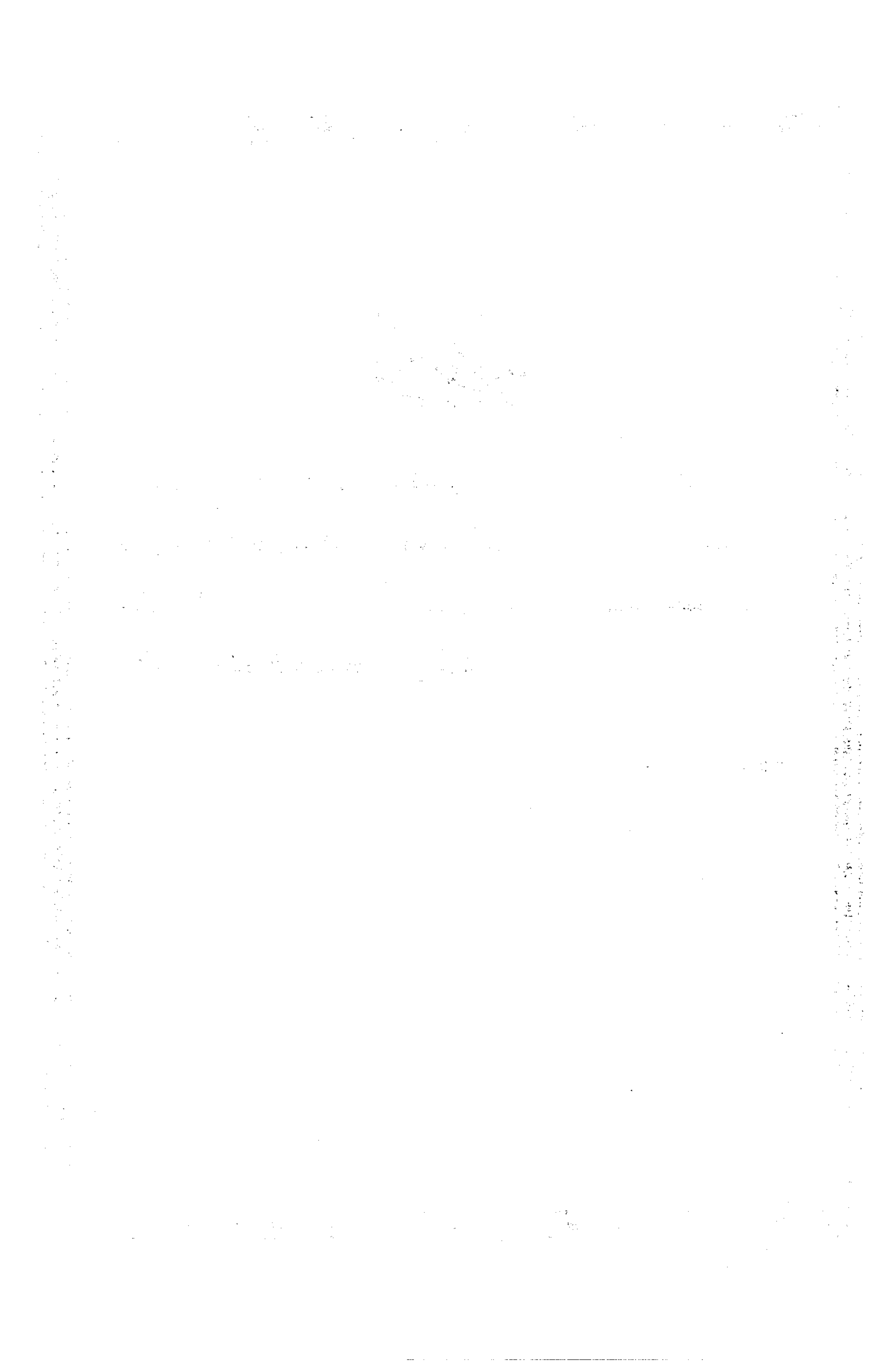
e-mail:m20ibrahim@yahoo.com

☎5917882 – 5907466

بسم الله الرحمن الرحيم

" إنمـــا الـــتوبة على الله للذين يعملون السوء بجهالة ثم يتوبون من قريب فأولئك يتوب الله عليهم وكان الله عليماً حكـــيماً ، وليست التوبة للذين يعملون السيئات حتى إذا حضر أحدهم الموت قال أنى تبت "

(صدق الله العظيم)



إهداء الى

زوجتى ، ،

وسارة ، ،

وأحمد .

المؤلف فى سطور

الأستاذ الدكتور / أمين السيد أحمد لطفى

أولا : التدرج العلمى : –

- حاصل على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من كلية التجارة – جامعة القاهرة عام 1978 .
- حاصل على ماجستير المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام 1986.
- حاصل على دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة من كلية التجارة – جامعة القاهرة عام 1989 .

ثانيا : التدرج الوظيفى : –

- معيد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من 12/31/ 1978 حتى 1986/1/30 .
- مدرس مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من 1986/1/31 حتى 1989/11/28 .
- مدرس بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من 11/29/ 1989 حتى 1994/4/26 .
- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من27/ 1994/4 .
- أستاذ بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من 3/28/ 2001 حتى تاريخه .
- رئيس تحرير مجلة الدراسات المالية والتجارية بالكلية .
- رئيس مجلس قسم المحاسبة .
- وكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث – نوفمبر 2003 .

" لـــو لم تكن هناك أخرة لوجب أن توجد ، فدنيانا هذه إستولى عليها الغشاشون والمرتشون والكذابون والمنافقون ... وعلا فيها الأدنياء وارتفـــع الأخســـاء وحكم السفاحون وفاز الدجالون وتقلد المداهنون النياشـــين والأوسمة ... أما الطيبون فلزموا البيوت ولاذوا بالجدران ... واعـــتزلوا شوارع النجاح القذرة وتجنبوا أوحال الشهرة ومزالق الحياة " .

" مصطفى محمود "

مقدمة

يتناول ذلك الكتاب المراجعة وخدمات التأكد من منظور دولي ويتسم بأنه ذو توجه مستقبلي ، فقد حدثت كثير من التغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة . حيث تحركت قضايا الإشراف والحوكمة Oversight and Governance Issues نحو قمة جدول أعمال وأجندة المراجع ، حيث تم خلق مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة في الولايات المتحدة Public Companies Accounting Oversight Board (PCAOB) عن طريق قانون Sarbanes-Oxley ، والذي أصبح إليه قوية لتطوير وحوكمة مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة وفي باقي دول العالم ، وقد أعلن ذلك المجلس عن الوضع المؤقت لمعايير المراجعة القائمة حيث سيضع معاييره في الوقت الحالي وفي المستقبل ، كما أن حوكمة الشركات Corporate Governance قد أصبحت أيضا ذات أهتمام ينال الأولوية الأفضلية العليا من مختلف دول العالم (على سبيل المثال التوجيه الثامن المعدل للاتحاد الأوربي والدليل المدمج بالمملكة المتحدة) .

وقد حدث تطوير ملموس في خدمات المراجعة ، كما تم إعادة الصياغة الفكرية للمعايير الأخلاقية، ويمكن القول بأن ما تم اعتباره خدمات شرعية لعملاء المراجعة فيما سبق أضحي الآن خدمات محظورة، وقد قام مجلس المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكد The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) بتعديل المعايير الدولية للمراجعة International Standard son Auditing (ISAs) على نطاق واسع ، حيث تم إعادة تبويب وإعادة ترقيم المعايير الخاصة بالفحص والمعلومات المالية المستقبلية وإعداد وتجمع القوائم المالية وأداء خدمات الإجراءات المتفق عليها ، وقد ركزت المعايير الجديدة المعدلة على مفهوم المخاطر والتأكد ، وأصبح الآن يوجد مجموعات حديثة للمعايير الدولية : المعايير الدولية عن الرقابة على الجودة (ISQCs) ، والمعايير الدولية عن تكليفات الفحص (ISREs) ، والمعايير الدولية عن تكليفات خدمات التأكد (ISAEs) ، والمعايير الدولية عن الخدمات ذات الصلة (ISRSs) .

أن ذلك الكتاب يكشف الضوء على واقع المراجعة قبل وبعد قانون Sarbanes-Oxley الذي يؤكد على حتمية حوكمة مهنة ومنشآت المحاسبة والمراجعة ، وانعكاسات الإصدارات الحديثة للمعايير الدولية عن المراجعة وخدمات التأكد الصادرة عن طريق مجلس المعايير الدولية

للمراجعة والتأكد . بالإضافة إلى مجلس الأشراف المحاسبي الأمريكي على الشركات العامة . وفي سبيل تحقيق أهداف ذلك الكتاب فقد تم تخطيطه وتنظيمه بحيث يتضمن سبعة عشر فصلا على النحو التالي :

الفصل الأول : الإطار العام للمراجعة وخدمات التأكد.

الفصل الثاني : سوق المراجعة .

الفصل الثالث : أخلاقيات المحاسبين المهنيين .

الفصل الرابع : قبول العميـل .

الفصل الخامس : الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة .

الفصل السادس : فهم المنشأة وتقييم المخاطر والأهمية النسبية .

الفصل السابع : الرقابة الداخلية .

الفصل الثامن : مخاطر الرقابة وتخطيط عملية المراجعة واختبارات الرقابة الداخلية .

الفصل التاسع : الإجراءات التحليلية .

الفصل العاشر : اختبار التحقق الأساسي ودليل الإثبات .

الفصل الحادي عشر : مراجعة دورة المبيعات والتحصيل .

الفصل الثاني عشر : مراجعة دورة الحيازة والمدفوعات .

الفصل الثالث عشر : مراجعة دورة المخزون والمستودعات .

الفصل الرابع عشر : مراجعة باقي الدورات الأخرى .

الفصل الخامس عشر : استكمال عملية المراجعة .

الفصل السادس عشر : تقارير المراجعة والاتصال .

الفصل السابع عشر : حوكمة مهنة المحاسبة والمراجعة في ضوء متطلبات قانون Sarbanes-Oxley .

ويمكن أن يستخدم هذا الكتاب في فصل دراسي عن موضوعات متقدمة لخدمات التأكد في مرحلة البكالوريوس والدراسات العليا ، كما يمكن أن يتم الاستعانة به أيضا في مجال الدورات المهنية المتطورة للحصول على لقب المحاسب القانوني ، وذلك الكتاب يعتبر مفيدا أيضا لكافة المراجعين سواء الخارجيين أو الداخليين أو الحكوميين .

وختاما بعد الشكر الدائم لله ويأمل المؤلف أن يكون قد حقق الأهداف التي سعى من أجلها كما يتقدم إلى كل من ساعد وأسهم في خروج ذلك العمل إلى دائرة النور ويتوجه لهم بالدعاء ليجزيهم الله خير الجزاء ، وأسأل الله العلي القدير أن يجعل ذلك العمل خالصا لوجهه الكريم وهو من وراس القصد وهو الموفق .

المؤلف

أ.د. أمين السيد أحمد لطفي

أستاذ المحاسبة - تخصص المراجعة
ووكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث

الفصل الأول

الإطار العام للمراجعة وخدمات التأكد

الفصل الأول

الإطار العام للمراجعة وخدمات التأكد

Framework of Auditing and Assurance Services

1/1 أهمية ومستقبل وطبيعة المراجعة في ظل بيئة دولية .

1/2 معايير التقرير المالي والمراجعة وخدمات التأكد .

1/3 أنواع عمليات المراجعة والمراجعين .

1/4 أهداف المراجعة تأسيسا علي تأكيدات الإدارة .

1/5 النموذج المعياري لمكونات عملية المراجعة .

1/6 تنظيم منشآت المراجعة .

1/1 أهمية ومستقبل وطبيعة المراجعة في ظل بيئة دولية
Importance, Nature and Future of Auditing

أهمية ومستقبل المراجعة Importance and Future of Auditing

تتمثل وظيفة المراجعة في إضفاء المصداقية Lend Credibility على القوائم المالية. وتعتبر الإدارة هي المسئولة عن أعداد وعرض القوائم المالية ، أما مسئولية المراجعة فتتمثل في إضفاء المصداقية عليها ، فعن طريق عملية المراجعة يعزز المراجع من نفعية وقيمة القوائم المالية ، كما أنه أيضا يزيد من مصداقية المعلومات الأخرى غير المراجعة والمنشورة عن طريق الإدارة .

وقد نشأت مهنة المحاسبة العام استجابة أو تلبية للحاجة إلي الفحص الحيادي للبيانات المالية ، حيث عادة ما يتمثل معدي Prepares المعلومات المالية في المديرين الماليين بالمنشأة بالإضافة إلي العاملين عند مستويات المسئولية المختلفة بها ، وهؤلاء المعدين لهم أهدافهم التشغيلية الخاصة بهم (حيث يحرصون علي تقديم المعلومات التي من شأنها تحسين صورة المنشأة التي يعملها بها ، وبالتالي تعظيم المكافآت التي يحصلون عليها) والتي غالبا ما تختلف عن تلك المتعلقة بمستخدمي Users تلك المعلومات (حيث يسعون للبحث عن تلك المعلومات التي تساعد علي اتخاذ قرارات تعظيم ثرواتهم) ، ومن هنا فقد يكون هناك تعارض في المصالح والأهداف فيما بين المعدين والمستخدمين للمعلومات المحاسبية ، وحتى يطمئن المستخدمون بصدق تلك المعلومات يتعين أن يتم مراجعتها عن طريق مراجعين مستقلين مهنيين Independent Auditors ، ويزيد أهمية ذلك التدقيق نتيجة لتعقد دنيا الأعمال وتعقد عملياتها والتي من المحتمل أن يتم تسجيلها بالخطأ ، كما قد يحدث تلاعب وغش من الإدارة أو العاملين في تلك المعلومات ، ومن هناك يتعين أن تخضع تلك المعلومات للمراجعة حتى تتسم تلك المعلومات بإمكانية الاعتماد والمصداقية .

وهناك سبب رئيسي أخر لحتمية المراجعة وأهميتها تتمثل في تخفيض مخاطر Reducing Information Risk، فكلما أصبح المجتمع ودنيا الأعمال أكثر تعقيدا كلما زاد احتمال إمداد المستخدمين أو متخذي القرار بمعلومات لا يمكن الاعتماد عليها ويرجع ذلك إلى عديد من الأسباب لعل أهمها :

(1)صعوبة التوصل إلي المعلومات مباشرة (من هنا يتم الاعتماد علي المعلومات التي يقدمها الآخرون ومن ثم يتم يزداد احتمال وجود تحريف متعمد أو غير متعمد بها) ، (2) التحيز والدوافع الشخصية لمعدي المعلومات ، (3) الحجم الكبير للبيانات وتعقد عمليات التبادل (الأمر الذي أسفر عن صعوبة في تسجيل تلك المعاملات علي نحو ملائم مثال ذلك عمليات الاستحواذ أو معاملات الأدوات المالية المشتقة) .

ولا شك أن المراجعة تؤثر علي مخاطر المعلومات ، ولتوضيح ذلك يفترض أن تكلفة رأس مال تمثل 15% (8% نسبة معدل الفائدة الخالي من المخاطر + 3% نسبة مخاطر الأعمال + 4% نسبة مخاطر المعلومات) ويفترض أن العوامل التي ستؤثر علي تخفيض مخاطر الأعمال خلال السنوات القادمة هي (a) التقدم التكنولوجي (تخفيض تكلفة أجهزة الكمبيوتر مما سيؤدى إلي تخفيض تكلفة توفير المعلومات في الوقت المناسب للمستثمر) (b) زيادة عدد الشركات المستخدمة لنظم الاتصالات المباشرة والفورية On-Line من خلال استخدام أجهزة الكمبيوتر (مما سيؤدى إلي تخفيض مخاطر حصول المستثمر علي معلومات متقادمة) ، (c) معايير المحاسبة والمراجعة الجديدة (والتي من شأنها تفصح من معلومات أفضل عن أنشطة الفروع والمخاطر وعدم التأكد فضلا عن الإفصاح عن البيانات غير المالية والنظرة المستقبلية للمعلومات عن الأداء) ، (d) وسائل أكثر فعالية وكفاءة عند إجراء المراجعة التي تتطلب مستويات جديدة من التأكد ، وبناء علي ذلك فأن تكلفة رأس المال يمكن أن تنخفض من 15% إلي 11% نتيجة تخفيض مخاطر المعلومات وزيادة إمكانية الاعتماد علي القوائم المالية نتيجة قيام المراجع بتوثيقها الأمر الذي سيسفر عن اتسامها بالدقة والكمال وعدم التضليل.

بالإضافة لما سبق فأن أهمية الشركة كمولد محتمل للثروة قد تم تفهمها بشكل متزايد، ولذلك فهي تمثل التأثير الذي تتركه أنشطة الشركة على المجتمع وعلى البيئة ، وقد أدى ذلك إلى أن توقعات للمستثمرين تنصب على كثير من المعلومات والتي تتعدى نطاق القوائم المالية يتعين توفيرها عن طريق الشركة ، وتتضمن توقعات الجمهور عديد من الأسئلة التي تمتد لأفاق بعيدة لعل أبرزها ما يلي :

- هل الشركة لديها مقداره على الاستمرار في النشاط ؟
- هل القوائم المالية للشركة تخلو من الغش ؟
- هل يتم إدارة الشركة على نحو صحيح وملائم ؟
- هل هناك نزاهة في قواعد بيانات الشركة ؟
- هـل المديريـن لديهم معلومات صحيحة وكافية تضمن لهم اتخاذ القرارات على نحو ملائم ؟
- هل توجد ضوابط رقابة داخلية كافية ؟
- هل هناك تأثير لمنتجات الشركة على البيئة ؟
- هل يمكن أن تؤدي الأخطاء بالشركة إلى جعلها تجثوا على ركبتيها أمام الغير ؟

لاشـك أن تلك المشكلات تمثل أمور ترتبط بالحكم الرشيد أو ما يطلق عليها حوكمة الشـركة Corporate Governance ، كما أنها ترتبط أيضا بإعداد التقارير Reporting، وفي النهاية فـإن المعلومات يجب أن تكون محل اهتمام المراجع ، الأمر الذي يمكن القول معه بأن المراجعين قد أصبحوا في غاية الأهمية لمديري تلك الشركات .

وعـادة ما تكون الخبرة المحاسبية المتخصصة Expertise مطلوبة لاداء وظيفة المراجعة ، فيجـب أن يكـون المراجع مؤهلا بشكل كاف في المحاسبة المالية لدرجة لا تقل عن الكفاية الفنية لمعـدي القوائـم المالـية لعملاء المراجعة ، كما يجب أن يكون المراجع خبيرا في تقرير أي أدلة الإثبات ضرورية للوفاء بالتحقق من التأكيدات Assertions التي تتضمنها القوائم المالية .

ولاشـك أنـه فـي ظـل تـزايد استخدام تكنولوجيا المعلومات المتقدمة Sophisticated Information Technology يحتاج المـراجع أن يكون لدية خبرة كافية بها ترتبط بمعرفة أنشطة وأمور العميل حتى يتمكن من الحصول على وتفسير كافة أدلة الإثبات المطلوبة لتوفير تأكـد معقول Reasonable assurance بأن القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة Fairly presented ، كمـا أن بيئة المراجعة الجديدة تتطلب حتما مهارات جديدة للمراجعين إذا مـا كـان يتعيـن أن يقوموا بالتقرير والتقييم reporters and assessors للحوكمة والقياسات Governance and Measurements ، كمـا أنهم يجب أن يكون لديهم عقل شكاك ، فضلا عن ضرورة أن يكونوا قادرين على تحليل وتقييم أدلة الإثبات بشكل انتقادي .

وفــي المســتقبل كما هو الحال الآن من الضروري أن يكون هناك تقرير سنوي وقوائم مالية وإيضاحات مكملة لها بالإضافة إلى تقارير المراجعين Auditors report ، وبالإضافة إلى ذلك سوف يكون هنك أيضا تقرير للإدارة Management Report وتقرير للمديرين Directors Report عن الحكم الرشيد للإدارة أو حوكمة الشركة Corporate Governance (متضمنا فعالية نظم الرقابة الداخليــة Effectiveness of Internal Control Systems والاستمرارية Going Concern والالــتزام بأدلة أفضل ممارسة Codes of Best Practice) ، أن تلك التقارير الجديدة تنشأ من الاهتمام السائد بحوكمة الشركة التي برزت أهميتها بشكل كبير بعد الفضائح المحاسبية الرئيسية في بداية القرن الواحد والعشرين .

وقــد لخص professor Percy الشريك في مؤسسة Grant Thornton والأســتاذ في جامعــة Aberdeen المــنظور المســتقبلي للمــراجع ، حيث تنبأ بأن المراجعين سوف يكونوا مســئولين عن معلومات ليست فقط في صورة مالية وإنما أيضا في شكل غير مالي ، علاوة على مســئولياتهم ليس فقط عن المعلومات التاريخية retrospective وإنما أيضا عن تلك المعلومات المستقبلية التي ستكون في التقرير السنوي .

أن رغــبة الجمهور ستكون متجهة نحو القائمين بتقييم مجلس الإدارة سواء عن طريق المراجعيــن الخارجيين أو الداخليين ، حيث سيقوم الأطراف الخارجية بتقييم نزاهة المعلومات وسلوك الأعمال ، أما الأطراف الداخلية فإنهم سوف يقومون بتقييم كفاءة وفعالية النظم ومدى كفايــتها ، أن المديريــن والقائمين بالتقييم المستقلين الذين يعملون معا لصالح حملة الأسهم داخــل المجلس سوف يؤكدون على أن الحوكمة الجيدة أو الحكم الرشيد سوف تكون ذات بعد ملحوظ وأهمية كبيرة .

1/2 معايير التقرير المالي وخدمات التأكد

Standards of Financial Reporting, Auditing and Assurance Services

المعايير الدولية للتقرير المالي International Financial Reporting Standards (IFRS)

أن معايــير المحاسبة المالية تتميز بأنها فريدة ومنفصلة عن معايير المراجعة ، أن تلك المعايــير التــي علــى أساسها يقوم المراجع بمقارنتها مع القوائم المالية هي تعتبر معايير مقبولة بوجــه عــام فــي بلــد التقرير (على سبيل المثال) معايير المحاسبة المالية FAS في الولايات المــتحدة أو المعايــير الداخلــية للحكومات العضو بالاتحاد الأوروبي التي تأسست على توجيهات

الاتحـــاد الأوروبي ، وفي المستقبل فإن الشركات والمراجعين في الاتحاد الأوروبي والبلاد الأخرى ســوف يســتخدمون المعايير الدولية للتقرير المالي International Financial Reporting Standards (IFRS) والتي كان يطلق عليها سابقا بالمعايير الدولية للمحاسبة International Accounting Standards (IAS) والتي تم وضعها عن طريق مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) .

فـــي مارس عام 2001 تأسس مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) مــن جهات غير هادفة للربح ، أن مؤسس ذلك المجلس يمثل الكـيان الأم لمجلس معايير المحاسبة الدولية ، وهي واضع مستقل للمعايير المحاسبية ، وقد تأسســت فــي لندن بالمملكة المتحدة ، وفي أبريل عام 2001 تحمل مجلس معايير المحاسبة الدولــية مســئوليات وضع معايير المحاسبي من الجهة السابقة لها – لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Commitlee (IASC) .

أن المعايـــير الجديـــدة الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة الدولية سوف يطلق عليها بالمعايير الدولية للتقرير المالي IRFS ، وقد وافق الاتحاد الأوروبي على تطبيق معظم تلك المعايير اعتبارا من عام 2005 فصاعدا .

وقـــد تشـــكل الإتحـــاد الأوروبي في عام 1970 وقد أصدر سلسلة من المعايير المحاسبية للحكومـــات العضـــو ، وقد حققت المفوضية الأوروبية أهدافها من خلال وسيلتين هما التوجيهات Directives التـــي يجـــب أن يـــتم إدخالها في قوانين الحكومات العضو بالإضافة إلى اللوائح Regulations والتـــي تصـــبح قوانيـــن من خلال الاتحاد الأوروبي بدون الحاجة إلى إبرامها قانونا من خلال التشريعات الوطنية .

وعلـــى الرغم من أن كافة توجيهات الاتحاد الأوروبي تؤثر على المعايير الدولية فأن التوجيه الثامـــن بقـــانون الشـــركات يعتبر واجب التطبيق على المراجعة ، وقد وضع التوجيه الثامن الحد الأدنى من متطلبات التدريب والخبرة المحاسبية في المجتمع .

تعريف عملية المراجعـــة An Audit Defined

يبدأ التعليم الدولي للمراجعة بتفهم شامل للمقصود بعملية المراجعة ، وعموما ليس هناك تعريف لعملية المراجعة جاء بالمعايير الدولية عن المراجعة Enervation Standards on

Auditing حيث ينصب التعريف الذي تضمنه المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 (ISA200) علـى تعريف هدف عملية المراجعـة Objective of an audit للقـوائم المالية ، والـذي يتمـثل في تمكين المراجع من التعبير عن رأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم أعدادها – في كافة النواحي الهامة – طبقا لإطار عمل محدد للتقرير المالي ، أن العبارات المستخدمة في التعبير عن رأي المراجع هي إعطاء صورة صادقة وحقيقية Give a true and Fair View أو العـرض بعدالـة Present Fairly في كافة النواحي الهامة وهما يعتبران مصطلحين مترادفين ومتكافئين .

ولا شـك أن هناك أوجه قصور مرتبط بتعريف المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 نتيجة لقصـره عملـية المراجعة على فحص القوائم المالية examination of the Financial Statements كمـا يعـتقد بعض المراجعين أن مصطلحي صورة صادقة وحقيقية وعرضت بعدالـة أنهما ليسا مترادفين ، على الرغم من أنه الكثير من غالبية عمل المراجعة الآن يتمثل فـي المـراجعة المالية Financial Auditing إلا أن المراجعة التشغيلية Operational Auditing ومراجعة الالتزام Compliance Auditing أصبحا أكثر أهمية في الوقت الحالي ، ويقـول بعـض المراجعين بأن المقصود من مصطلح العرض بعدالة Present Fairly ، أن ذلـك قـد تـم وفقا للقوانين واللوائح ، أما مصطلح صادق وعادل فهو قد يشير إلى احتمال الانحراف عن القانون واللوائح عندما يوفر ذلك الخروج صورة صادقة وحقيقية .

ولذلك فان تعريف عملية المراجعة الذي يوجد اتفاق عليه في أدبيات المراجعة يتمثل في الآتي :

" تمـثل عملية المراجعة عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية – لأدلة الإثـبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والإجراءات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين " .

وتتمثل مكونات ذلك التعريف للمراجعة في العناصر التالية :

1 – أن المراجعة مدخل منهجي منظم Systematic approach ، حيث تتـبع المراجعة خطـة هيكلية موثقة يطلق عليها برنامج المراجعة Audit Plan ، حيث تتطلب عملية المراجعة أن يقوم المراجعون بفحص سجلات المحاسبة باستخدام مجموعة من الأساليب المقبولة والمتعارف

عليها ، وعادة ما يتم تخطيط وهيكلة المراجعة بطريقة من شأنها تمكن المراجعين من فحص وتحليل كافة أدلة الإثبات الهامة .

2- أن أداء عملية المراجعة تتم بموضوعية . فعملية المراجعة تمثل فحص وتقييم مستقل وموضوعي وخبير لأدلة الإثبات ، ويتسم المراجعون بالعدالة والحياد حيث لا يسمحون بالتحيز للحفاظ علي موضوعيتهم عن طريق وجود اتجاه ذهني حيادي لديهم .

3 – يقوم المراجع بالحصول علي وتقييم Evalutes أدلة الإثبات Evidence حيث يقوم المراجع بتقييم إمكانية الاعتماد على وكفاية المعلومات التي يتم تضمينها في السجلات المحاسبية القائمة والبيانات الأصلية الأخرى عن طريق :

A – دراسة وتقييم النظم المحاسبية وضوابط الرقابة الداخلية التي في ضوئها يرغب في الاعتماد عليها ، واختبار ضوابط الرقابة الداخلية من أجل تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة الأخرى .

B – تنفيذ اختبارات أخرى مثل الاستفسارات وإجراءات التحقق من العمليات المحاسبية وأرصدة الحساب ، كما أنه يقوم بمراعاة الملائمة في الظروف الخاصة المحيطة .

4 – يتعلق دليل الإثبات الذي تم الحصول عليه وتقييمه عن طريق المراجع بتأكيدات Assertion بتصرفات وأحداث اقتصادية ، فأساس أهداف عملية جمع أدلة الإثبات التي تتمثل فيما يجب أن يبرهن عليه دليل الإثبات والتي تتخذ في تأكيدات الإدارة Assertions of Management ، وتتمثل التأكيدات في إيضاحات أو إقرارات Representations يتم عملها عن طريق الإدارة سواء أكانت صريحة أو غير صريحة يتم تضمينها في القوائم المالية ، على سبيل المثال فإن أحد تأكيدات الإدارة الخاصة بالتصرفات الاقتصادية تتمثل في أن كافة الأصول المقرر عنها في الميزانية العمومية موجودة بالفعل في تاريخ الميزانية العمومية .

أي أن تلك الأصول يجب أن تكون حقيقية وليست مصطنعة ، وهذا ما يطلق علية تأكيد الحدوث Existence assertion ، علاوة على ذلك فإن الإدارة تؤكد على أن الشركة تمتلك كافة تلك الأصول ، أي أنها لا تتعلق بجهة أخرى ، وهذا ما يطلق عليه تأكيد الحقوق والالتزامات Rights and Obligations Assertion .

5 – يؤكـــد Ascertain المراجع على درجة التطابق Correspondence بين التأكيدات والمعايــير المقــررة Established Criteria ، حيث يقوم برنامج المراجعة باختبار معظم التأكــيدات عــن طريق فحص دليل الإثبات المادي للمستندات والمصادقة والاستفسار والملاحظة، عــن طــريق قــيام المـــراجع بفحـــص دلـــيل الإثـــبات الخـــاص بتأكيد العرض والإيضاح Presentation and Disclosure مـــن أجـــل تحديد ما إذا كانت الحسابات قد تم وضعها طـــبقا لإطـــار عمـــل الـــتقرير المالي الواجب التطبيق ، على سبيل المثال إطار العمل الدولي للتقرير المالي IFRS أو طبقا للمعايير المحلية أو القوانين واللوائح .

6 – أن غرض أو هدف المراجعة هو توصيل Communicating النتائج للمستخدميـــن المعنييـــــن Interested users ، حيـــث يتم اداء عملية المراجعة بهـــدف التعبير عن رأي ذو معـــرفة يتسم بالمصداقية في تقرير مكتوب ، فإذا كان البند محل المراجعة هو القوائم المالية فإن المراجعين يجب أن ينصوا على أنه من رأيهم أن تلك القوائم تعطى صورة حقيقية وصادقة Give a true and Fair View أو أنها تعرض بعدالة Fairly Presented – في كافة النواحي الهامة ، المركـــز المالي للشركة ، ولا شك أن الهدف من رأي المراجع الخبير المستقل هو إضفاء الثقة علـــى القوائـــم الماليـــة ومن ثم يطلق على توصيل Communicating رأي المراجع مصطلح إبـــداء الرأي Attestation أو وظيفة التصديـــق Attest Function ذلك التصديق يتم التعبير عنه عند أداء عملية المراجعة بمصطلح تقرير المراجعة Audit Report .

عمومـــا لأجـــراء المـــراجعة يجـــب أن تـــتوافر معلومـــات في شكل يمكن التحقق منه Verifiable Form ، كما يجب توافر بعض المعايير Standards (Criteria) التي يمكن للمراجع بواسطتها تقييم المعلومات ، كما يجب أن يكون المراجع مؤهلا Competent or Qualified لفهم تلك المعايير التي يجب استخدامها وأنواع وحجم أدلة الإثبات Evidence التي يجب جمعها للتوصل إلي استنتاج ملائم بعد اختبار تلك الأدلة (الشهادة الشفوية للعميل، المصـــادقات من الأطراف الخارجية...إلخ)، كما يجب أن يتوافر للمراجع اتجاه ذهني مستقل Independent Mental Attitude ، وأخـــيرا يجـــب أن يقوم المراجع تقرير كأداة لتوصل النـــتائج لمســـتخدمي المعلومـــات المحاسبية ، وهي تهدف أساسا إلي أعلام القراء ومتخذي القرار بدرجة التوافق بين المعلومات والمعايير .

المبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية

General Principles Governing an audit of Financial Statements

على الرغم من أن المراجع العام يمكن أن يفحص أيضا معلومات غير مالية ، على سبيل المثال الالتزام بسياسات الشركة أو اللوائح الحكومية ، فإن غالبية عمل المراجعة يتعلق بالقوائم المالية ، تتمثل تلك القوائم المراجعة التي تخضع للمعايير الدولية للمراجعة في :- الميزانية العمومية ، وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية والإيضاحات المتممة لتلك القوائم .

وقد ناقش المعيار الدولي الأول للمراجعة (ISA200) المبادئ الحاكمة لمراجعة القوائم المالية حيث ينص عموما على أن المراجع يجب أن يلتزم بقواعد الآداب والسلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين Code of Ethics for professional Accountants الصادر عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، وتتمثل المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسئوليات المهنية للمراجع في :- الاستقلال ، والنزاهة والموضوعية والكفاية Competence المهنية بالإضافة إلى العناية الواجبة Due Care والسرية والسلوك المهني والمعايير الفنية .

كما ينص أيضا معيار المبادئ العامة على أن المراجع يجب أن يؤدي عملية المراجعة طبقا للمعايير الدولية للمراجعة ، حيث يخطط المراجع ويؤدي عملية المراجعة باتجاه من الشك المهني Professional Skepticism بافتراض احتمال وجود ظروف يمكن أن تجعل القوائم المالية محرفة جوهريا Materially Misstate.

أن مصطلح نطاق عملية المراجع يشير إلى إجراءات المراجعة التي يعتقد أنها ضرورية من الظروف المحيطة من أجل تحقيق هدف المراجعة – وفي هذا الصدد ينص المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 على ما يلي :

" يجب أن يتم تحديد الإجراءات المطلوبة لأداء عملية المراجعة طبقا للمعايير الدولية للمراجعة عن طريق المراجع مع مراعاة أن يتم ذلك في ضوء متطلبات تلك المعايير أو معايير الجهات المهنية الملائمة أو التشريعات واللوائح أو أي متطلبات ملائمة ترتبط بمتطلبات وتكليفات المراجعة والتقرير " .

يتم تصميم عملية المراجعة طبقا لتلك المتطلبات بهدف توفير تأكد معقول Reasonable assurance بأن القوائم المالية - مأخوذة كوحدة واحدة - تخلوا من أي تحريفات جوهرية. ويرتبط ذلك التأكد المعقول بعدالة القوائم المالية .

قيود عملية المراجعة Limitation of the Audit

هناك عدد من القيود الكامنة Inherent Limitation في عملية المراجعة التي تؤثر على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية ، تلك القيود تنتج من بعض العوامل نتيجة استخدام أسلوب الاختباري Testing ، أو بسبب القيود الكامنة لأي نظام محاسبي أو رقابي داخلي بالإضافة إلى واقع الحال الذي يقوم على أن دليل إثبات المراجعة يعتبر مقنعا Persuasive وليس حاسما Conclusive علاوة على ذلك فإن العمل المؤدى عن طريق المراجع لتكوين رأيه يعتمد على الحكم المهني الذاتي للمراجع ، حيث يكون ذلك الحكم المهني للمراجع أمرا مطلوبا لتحديد طبيعة ونطاق دليل إثبات المراجعة ، وتتأسس الاستنتاجات الخاصة بالمراجعة على أدلة إثبات المراجعة التي يتم جمعها ، وبسبب تلك العوامل فإن المراجع لا يضمن أن تخلو القوائم المالية من التحريف الجوهري .

مخاطر الأعمال ومخاطر المراجعة Business Risk and Audit Risk

تواجه الشركات مجموعة من مخاطر الأعمال Business Risks ، وتعتبر الإدارة مسئولة عن تحديد تلك المخاطر والتصدي لها وأدارتها ، بينما يختص المراجع بدراسة المخاطر التي قد تؤثر على القوائم المالية بصفة رئيسية .

أن المخاطر التي تمثل الاهتمام الكبير للمراجع تنتج من احتمال قيام المراجع بإعطاء رأي مراجعة نظيف(بدون تحفظات) Clean audit opinion ، في حين تكون القوائم المالية قد حرفت جوهريا بالفعل – ويعرف ذلك بمخاطر المراجعةAudit Fisk.

وينص أحدث تعديل في المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 على أن المراجع يجب أن يخطط ويؤدي عملية المراجعة بطريقة من شأنها تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل معقول ، يتسق مع هدف عملية المراجعة ، وتتمثل مكونات مخاطر المراجعة في مخاطر طبيعية كامنة Inherent Risk ومخاطر الرقابة Control Risk ومخاطر الاكتشاف Detection Risk .

المخاطر في القوائم المالية والعمليات وأرصدة الحسابات والإيضاحات

Risk in Financial Statements, Transactions, Account Balances and Disclosures

من أجل تصميم إجراءات المراجعة بهدف تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد حرفت جوهريا أم لا ، فإن المراجع يقوم بدراسة المخاطر عند مستويين ، المستوى الأول من المخاطر يتمثل في أن القوائم المالية الإجمالية قد يتم تحريفها كمجموعة واحدة أما المستوى الثاني فينصب على التحريف المرتبط بمجموعة من العمليات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات .

أن مخاطر التحريف الجوهري عند المستوى الإجمالي للقوائم المالية غالبا ما يرتبط ببيئة الرقابة Control Environment للمنشأة (على الرغم من أن تلك المخاطر قد ترتبط أيضا بعوامل أخرى ، على سبيل المثال الظروف الاقتصادية المتدهورة) ، وقد تكون المخاطر الإجمالية Overall risk ملائمة على وجه الخصوص عند دراسة المراجع للغش ، أيضا يقوم المراجع بدراسة مخاطر التحريف عند مستوى مجموعة العمليات وأرصدة الحساب و الإفصاحات .

تلك الاعتبارات تساعد مباشرة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية .

وبينما يكون المراجع مسئولا عن تكوين و إبداء رأي عن القوائم المالية فإن المسئولية عن إعداد وعرض القوائم المالية تقع على إدارة المنشأة ، ومع ذلك فإن مراجعة القوائم المالية لا تخل الإدارة من مسئوليتها .

معايير المراجعة الأمريكية المقبولة والمتعارف عليها عموما

Generally Accepted Auditing Standards

قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتطوير عشر معايير مقبولة بصفة عامة والتي تخدم كأساس لكافة المعايير المتعاقبة، وحيث أن تلك المعايير تعتبر نظرية في طبيعتها، فإن فهم تلك المعايير يوفر أساس بناء عليه يمكن تفسير كافة المعايير الأخرى ، تلك المعايير يمكن تجميعها في ثلاثة مجموعات يوضحها الشكل رقم (1/1) على النحو التالي :

شكل رقم (1/ 1)

معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموما

المعايير العامة

1- يتعين أن يتم الفحص عن طريق شخص أو اشخاص لديهم تدريب فني كافي وكفاية كمراجع .

2- في كافة الأمور المرتبطة بالتكليف ، يتعين أن يتم الاحتفاظ باستقلال معين في الاتجاه الذهني عن طريق المراجع أو المراجعين .

3- يتعين أن يتم ممارسة عناية مهنية واجبة عند أداء الفحص وإعداد التقرير .

معايير العمل الميداني

1- يجب أن يتم تخطيط العمل بشكل كاف والأشراف على المساعدين على نحو ملائم .

2- يتعين الحصول على فهم كاف بالمنشأة وبيئتها متضمنا ضوابط الرقابة الداخلية لها من أجل تقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية سواء أكانت بسبب الخطأ أو الغش بالإضافة إلى تصميم طبيعة وتوقيت ونطاق إجراء مراجعة إضافية[1].

3- يتعين الحصول على دليل إثبات مراجعة كاف وصالح من خلال إجراءات المراجعة المؤداة لتقديم أساس معقول لإبداء رأي بخصوص القوائم المالية محل الفحص [2].

معايير التقرير

1- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما.

2- يجب أن يحدد التقرير تلك الظروف التي خلالها تم ملاحظة أن تلك المبادئ كانت غير ثابتة في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة .

3- يتعين مراعاة وجود إفصاحات معرفيه كافية في القوائم المالية بشكل معقول إلا إذا ذكر خلاف ذلك في التقرير .

4- يجب أن يتضمن التقرير أما التعبير عن الرأي عن القوائم المالية مأخوذة كوحدة واحدة أو تأكيد معين عن الأثر الذي لا يمكن للرأي التعبير عنه ، وعندما لا يمكن التعبير عن رأي شامل يتعين تحديد الأسباب المرتبطة بذلك ، وفي كافة الأحوال التي يرتبط بها أسم المراجع بالقوائم المالية يجب أن يتضمن التقرير مؤشر واضح عن طبيعة فحص المراجع ، ودرجة المسئولية التي يضطلع بها .

---

[1] يلاحظ تغيير صياغة المعيار الثاني من معايير العمل الميداني في ضوء المسودة المقدمة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 2002 لحين أقرارها من مجلس الأشراف المحاسبي للشركة العامة PCAOB ، حيث كانت الصياغة الأصلية للمعيار على النحو التالي : "يتعين الحصول على فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة ولتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يتعين أدائها ، وتعتبر الصياغة الجديدة أوسع من الرقابة الداخلية الرقابة الداخلية ، وقد اختيارها على الرغم من أنها قد لايمكن تنفيذها رسميا حيث أنها تحمل بشكل أفضل القصد العام للمراجع من تقييم الرقابة الداخلية والمخاطرة " .

[2] تم تعديل صياغة المعيار الثالث في ضوء المسودة المقدمة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 2002 لحين إقرارها من مجلس الأشراف المحاسبي على الشركة العامة ، وقد كانت الصياغة الأصلية السابقة ما يلي : " يجب أن يتم الحصول على دليل إثبات كاف وملائم عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات لتقديم أساس معقول لابداء الرأي بخصوص القوائم المالية محل الفحص ، أن الصياغة الجديدة تتسم بأنه لها مفهوم واسع لدليل إثبات المراجعة بالإضافة الى التأكيد على الاعتراف بأن إجراءات المراجعة قد تم التوسع فيها في العقدين السابقين " .

1) المعايير العامة General Stardards

وهـي تلـك التـي تطبق على المراجع ، فتلك المعايير العامة ترشد المهنة عند اختيار وتدريـب المراجعيـن المهنيين للوفاء بثقة الجمهور ، تلك المعايير يتم الوفاء بها عن طريق مفاهيم واسعة ترتبط بالتدريب الفني والكفاية والاستقلال عن العميل وممارسة العناية المهنية المراجعة .

A) التدريب الفني والكفاية Technical Training and Proficiency

يتعيـن أن يتم أداء المهمة عن طريق أفراد لديهم تدريب فني كافي وكفاية كمراجعين ، ويلاحظ أن المعيار لم يحدد بدقة ما الذي يشكل التدريب الفني والكفاية حيث أن معايير الكفاية بتطوير ويتغير كلما تغيرت البيئة .

يجـب أن يـتفهم المراجعون أنشطة وصناعة العميل ، كما يجب أن يكونوا مؤهلين على اسـتخدام الأسـاليب التكنولوجـيا المـتطورة والتي تتغير بشكل دائم ، ويجب أن يكون لدى المراجعين معرفة فنية بكل من المحاسبة والمراجعة ، حيث يجب على المراجع أن يكون قادرا علـى حسـم المشاكل المحاسبية المعقدة وعمل أحكام عن ملائمة المعالجات المحاسبية ، كما يجـب أن يكـون المراجعين قادرين على اختيار وتطبيق إجراءات المراجعة التي سوف تكون ذات كفـاءة والتي يكون لها احتمال مرتفع لكشف التحريفات الجوهرية ، ويتطلب ذلك وجود أكـثر مـن مجرد معرفة تفصيلية للقواعد حيث يجب على المراجعيين أن يكونوا قادرين أيضا على تحليل المشكلة واستخدام الحكم المهني في تحديد أكثر المعالجات المحاسبية ملائمة .

الاستقلال Independence

غالبا ما يشار إلى الاستقلال على أنه حجر الزاوية للمراجعة ، فبدون الاستقلال فإن قيمة وظيفة تصديق المراجعين ستكون لاشيء ، أن المراجعين لا يجب أن يكونوا مستقلين فقط في اتجاههم الذهني عند أداء عملية المراجعة (الاستقلال في الحقيقة Independence in Fact) حيـث يتعيـن أن يكـون استقلالهم عن العميل مدركا عن طريق المستخدمين (الاستقلال في المظهر Independence in Appearance) ، ويتطلب الاستقلال الموضوعية والتحرر من التحـيز ، فعـند جمع أدلة الإثبات وتقييم عدالة القوائم المالية يجب إلا يتحيز المراجع سواء تجاه مصلحة العميل أو الطرف الثالث .

العناية المهنية الواجبة Due Professional Care

يـــتوقع الجمهور أن المراجع سيؤدي عملية المراجعة بمهارة وعناية مهنية مرتفعة، أن اتباع معايير المراجعة المتعارف عليها يمثل أحد المقاييس المرجعية للعناية المهنية الواجبة ، ومـــع ذلك فإن اتباع تلك المعايير لا يعتبر دائما كافيا ، فإذا كان قام الشخص الحريص بشكل معقـــول بعمـــل الكثير على سبيل المثال التحقق من الوجود المحتمل للغش فسوف يتم التأكد غالبا من أن ذلك المراجع المهني قد قام بعمل الكثير على الأقل ، فالعناية المهنية الواجبة يتم تحديدهـــا أيضا عن طريق الإحالة لما إذا كان شخص معين بمهارات مماثلة في موقف مماثل سيؤدي عملية المراجعة بنفس الكيفية كمراجع .

معايير العمل الميداني Fildwork Slandards

وهي تلك المعايير التي تطبق عند أداء مهمة المراجعة ، فتلك المعايير تحدد إطار العمل لأداء عملـــية المراجعة ، وهي تتراوح من الإرشاد إلى التخطيط إلى المراجعة إلى إطار عمل تقيـــيم مخاطر المراجعة إلى الإرشاد عن إجراءات خاصة يتعين أدائها في كل مهمة مراجعة ، عمومـــا توفـــر معايير العمل الميداني معايير واسعة في ضوئها يتم الحكم على كافة إجراءات المراجعة .

2) التخطيط والإشراف Planning and Sapervision

أن تخطـــيط عملية المراجعة أكثر من مجرد تطوير الجدولة الزمنية وتحديد متى يتم أداء عملـــية المراجعة ، حيث يجب على المراجع أن يتفهم مخاطر أنشطة العميل ومخاطر التشغيل المالـــية ، كمـــا يجب أن يكون قادرا أيضا على تحليل النتائج المالية الحالية وتوقع المجالات التي من المحتمل أن يوجد بها تحريفات في القوائم المالية .

أن المنـــتج الأكثر مرئيا لعملية التخطيط يتمثل في برنامج المراجعة **Audit Program** والـــذي يبيـــن أهداف وإجراءات المراجعة التي يتعين اتباعها لجمع أدلة الإثبات لاختبار دقة أرصـــده الحسابات ، ولاشك أن ذلك البرنامج يساعد هؤلاء الذي يتحملون مسئولية المراجعة على متابعة مدى التقدم بها والأشراف على العمل على نحو ملائم .

تفهم المنشأة وضوابط الرقابة الداخلية لها

Understanding the Entity and Its Internal Controls

يحـــتاج المراجع أن يقوم بتقييم المنشأة وبيئتها كأساس لتقييم مخاطر التحريف الجوهري (متضـــمنا الغش) ، أن الصياغة المستخدمة في الشكل السابق رقم (1/1) بإدخال مسودة صادرة عــن طــريق مجلس معايير المراجعة المنبثق من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين - إلا أنها قد تم تعليقها مؤقتا لحين إقرارها من مجلس الأشراف المحاسبي على الشركة العامة ، وقد كــان من الأهمية تقديم تلك المسددة حيث تفيد وتؤكد علي مسئولية المراجع عن تقييم المخاطر علـــى وجـــه صحيح وبعد ذلك تقييم ضوابط الرقابة الداخلية في ضوء تلك المخاطر ، ولذلك فإن المـــنظمة تطبق عمليات رقابة داخلية تراعى تلك المخاطر ، وتحقق نظام المساءلة على الشركة بشكل أفضل وتوفير تأكد للإدارة ، بشأن دقة التقرير المالي.

أن تحليل مخاطر المنشأة وضوابط الرقابة الداخلية يمكن أن يسفر عن بعد نظر هام على أنواع التحريفات سواء أكانت أخطاء أم غش والتي يمكن أن تحدث بدون اكتشاف ، أو بشكل بديل قد تسفر عن بعد نظر عن قدرة ضوابط الرقابة في تدنية التحريفات المالية .

أن جـــوده ضـــوابط الرقابة الداخلية تتباين بشكل كبير فيما بين المنشآت المختلفة، ففي بعض المنشآت قد توجد إجراءات رقابية قليلة إلا أنها قد تكون قوية في البعض الأخر ، حتى داخل الشركة الواحدة قد يكون هناك ضوابط رقابية قوية على بعض العمليات ومواطن ضعف علـــى بعض العمليات الأخرى ، أن تحليل النظام المحاسبي يعتبر ضروريا لتحديد a) المخاطر التـــي لـــم يـــتم مراعاتها عن طريق الضوابط الرقابية ، b) الأثر المحتمل لتلك المخاطر على المركز المالي للشركة ، c) نوع أو أنواع التحريفات التي يمكن أن تحدث ، d) احتمال حدوث الـــتحريفات المالية ، ولا شك فأن تحليل المراجع لكيف يمكن أن تحدث التحريفات يعتبر هاما عند تطوير إجراءات المراجعة لتحديد وجودها .

3) الحصول على دليل إثبات المراجعة Obtaining Audit Evidence

يجب أن يتـــم الحصول على دليل إثبات كـــافي **Sufficient (Enough)** وصالـــح **Competent** أي قـــابل للاعتماد عليه **Reliable** وملائم **Relevant** ، من أجل تقييم التأكيدات المتضمنة فـــي القوائم المالية متضمنة الإيضاحات المتممة لها ، أن أنواع ومدى الإجراءات المستخدمة

لجمع أدلة الإثبات يعتمد على تقييم المراجع لاحتمال التحريفات الجوهرية وانتشار دليل الإثبات التي يمكن جمعه ، كما أن اختبارات أرصدة الحساب التي من المحتمل أن تتضمن تحريفات جوهرية قد تكون محدودة، ويكون الاختبار الموسع والمنتشر مطلوبا للحسابات التي من المحتمل أن تتضمن تحريفات جوهرية .

معايير التقرير Reporting Standards

وهي تلك المعايير التي تطبق على توصيل رأي المراجع ، فتلك المعايير توفر إرشادات بشأن :-

- توحيد طبيعة تقارير المراجعة .
- تسهيل الاتصال على المستخدمين عن طريق تحديد مسئوليات المراجعين بوضوح بخصوص التقرير .
- تحديد وتوصيل كافة المواقف الجوهرية التي خلالها لا يتم تطبيق المبادئ المحاسبية بشكل ثابت ومتسق .
- يتطلب أن يعبر المراجع عن الرأي عن القوائم المالية محل الفحص أو الإشارة إلى كافة الأسباب الأساسية عن عدم إمكانية التعبير عن الرأي .

1) العرض طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها

Presentation in Accordance With GAAP

يتعين على المراجع أن يحدد صراحة عما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، فإذا حدد المراجع أن القوائم تخرج جوهريا عن تلك المبادئ فإن المراجع يصف ذلك الخروج متضمنا الآثار النقدية ، وفي معظم الحالات تمثل تلك المبادئ الأساس المستهدف من التقرير المالي ، ومع ذلك قد تقوم بعض الشركات غير العامة بإعداد قوائم مالية على أساس محاسبي شامل أخر مثل الأساس النقدي أو أساس ضريبة الدخل .

الثبات Consistency

يتطلب معيار الثبات أن يتم استخدام نفس المبادئ المحاسبية بشكل ثابت من سنة إلى أخرى ، يعزز الثبات القابلية للمقارنة وإمكانية فهم النتائج خلال فترة من الزمن ، ويجب أن يتم الإفصاح عن كافة أنواع الخروج عن التطبيق الثابت للمبادئ المحاسبية.

الإفصاحات Disclosures

عادة ما لا يكون مستخدمي القوائم المالية في موقف من شأنه معرفة ما إذا كانت الإفصاحات في القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها تعتبر كافية ، أم لا فإذا لم يذكر أي شئ في تقرير المراجع فإن المستخدم يمكن أن يفترض أن الإيضاحات تفي بمتطلبات النشرات الفنية الملزمة .

الرأي Opinion

يتطلب ذلك المعيار أن يقوم المراجع بإصدار رأي مراجعة وإذا كانت هناك أسباب تبرر عدم إمكانية إصدار ذلك الرأي يتعين إعلام المستخدم بكافة الأسباب الرئيسية وراء ذلك ، ويعتمد تحديد نوع الرأي المقدم على نتائج فحص المراجع ، ويجب أن يشير تقرير المراجع إلى نوع الفحص المؤدي ودرجة المسئولية التي يتم الاضطلاع بها ، ولذلك فإن التقرير يجب أن ينص بوضوح عما إذا كانت القوائم المالية قد تم مراجعتها أو فحصها أو إعدادها .

التوصيل الإلكتروني Electronic Communications

تم التوسع في طبيعة التقارير الخاصة بإعداد المعلومات المالية بشكل سريع ، حيث تقوم الشركات بالتقرير عن المعلومات المالية على مواقع شبكة الإنترنت باستخدام لغة التقرير XBRI والتي يتيح للمستخدمين من الوصول إلى معلومات أكثر تفصيلا ، ويمكن القول أن الحاجة إلى المرجعة لتوفير وتعزيز المصداقية وإمكانية الاعتماد على تلك المعلومات تظل كما هي .

المعايير الخاصة بمهام المراجعة الأخرى
Standards For Other Audit Engagements

تمثل عمليات مراجعة القوائم المالية جزء من الطلب على خدمات التأكد ، وقد تم تطوير معايير التصديق أو إبداء الرأي للتأكد من جودة المصفوفة الواسعة للخدمات التي تمتد إلى أكثر من مراجعات القوائم المالية .

معايير التصديق Attestatcon Standards

أن المراجعة تعتبر جزء هام وخاص من مجموعة الخدمات الواسعة التي يشار إليها بخدمات التصديق أو إبداء الرأي ، أن كافة خدمات التصديق تتضمن مراجعة القوائم المالية ، ويتضمن جمع أدلة إثبات بشأن تأكيدات محددة وتوصيل رأي المراجع عن عدالة العرض إلى

طرف ثالث ، وقد توقع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين التوسع في عمل مهنة المراجعة إلى مجالات أخرى ، ونتيجة تأثره بذلك فقد قام معايير تصديق واسع يتم تطبيقها على ذلك العمل ، وفي هذا الشأن قام المجمع بوضع معايير للتصديق على التنبؤات والتقديرات المالية Financial Forecosts and Progections ، والمعلومات المالية التقديرية Pro Forma Financial in Information وضوابط الرقابة الداخلية Internal Controls ، والالتزام بمتطلبات العقود والقوانين والإجراءات المتفق عليها ، وحيث أنه من الصعوبة بمكان أن يتم توقع كافة المجالات التي يمكن فيها أن تتطور خدمات الطلب على التصديق ، فإن إطار عمل معايير التصديق تتضمن مجموعة من معايير التصديق العامة لتغطي الخدمات التي تم تطويرها حديثا ، يوضح الشكل رقم (1/2) معايير خدمات التصديق .

مستقبل وضع معايير المراجعة Future of Audit Standard Setting

أن وضع المعايير سوف تتقسم بين عديد من الأطراف في المستقبل ، وسوف يكون الطرف المسيطر هو مجلس الأشراف المحاسبي على الشركة العامة PCAOB ، حيث أن معاييره واجبة التطبيق علي مراجعات الشركات العامة في الولايات المتحدة ، وإذا ما انحرفت أي معايير أخرى جوهريا عن طبيعة المفاهيم القائمة وراءها فسوف يكون من الصعب تبرير ذلك بدون فقد ثقة الجمهور في المعايير ، يقدم الشكل رقم (1/3) ملخصا عن الجهات التي تضع معايير المراجعة وأساس سلطتها .

أن عملية وضع معايير المراجعة سوف تستمر في التشعب نتيجة لأن ممارسة المراجعة تعتبر متشبعة ، وقد أصبح مجلس الأشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOB الواضع الرئيسي لمعايير المراجعة بسبب أهميته في توضيح الأنشطة التي تضمنها قانون -Sarbanes Oxley وبسبب أن الشركات التي يتم مراجعتها في ظلها تمثل شركات مسجلة بالبورصة وتتداول أسهمها في مختلف أسواق الأسهم في العالم ، كما يتعين على المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن يعيد اكتساب ثقة الجمهور كما يجب أن يقنع المستخدمين بالقيمة المضافة عن طريق مد خدمات التأكد والتصديق إلى مجالات تتعدى مراجعات القوائم المالية والرقابة الداخلية على سبيل المثال مراجعات مواقع الشركات بشبكة الإنترنت Websites ، أن مكتب المحاسبة العام General Accounting Office (GAO) قد احتفظ بسلطته الكاملة لوضع المعايير الخاصة بمراجعات

شكل رقم (1/2)

معايير التصديق

A) معايير عامة

1) يجب أن يتم أداء المهمة عن طريق محاسب ممارس (أو محاسبين) لديه تدريب فني كاف وكفاية في أداء وظيفة التصديق .

2) يجب أن يتم أداء المهمة عن طريق محاسب ممارس (أو محاسبين) لديهم معرفة كافية بالموضوع محل التأكيد .

3) يجب أن يؤدي المحاسب الممارس المهمة فقط إذا كان لديه سبب يجعله يعتقد بتوافر الشرطين التاليين :-

- أن يكون التأكيد قابل للتقييم في ضوء معايير ملائمة تم وضعها أما عن طريق جهة معترف بها أو تم تحديدها عند عرض التأكيد بطريقة واضحة وشاملة بشكل كاف لمستخدم ذو معرفة يكون قادرا على فهمها .
- أن يكون التأكيد قابل للتقدير أو القياس المتسق بشكل معقول باستخدام تلك المعايير .

4) في كافة النواحي المرتبطة بالمهمة يجب على المحاسب الممارس (أو المحاسبين) الاحتفاظ باستقلاله في اتجاه الذهني .

5) يجب أن يتم ممارسة عناية مهنية واجبة عند أداء المهمة .

معايير العمل الميداني

1- يجب أن يتم تخطيط العمل والأشراف على المساعدين على نحو ملائم .

2- يجب الحصول على دليل إثبات كاف لتوفير أساس معقول للاستنتاج الذي يتم التعبير عنه في التقرير .

معايير التقرير

(1) يجب أن يحدد التقرير التأكيد محل التقرير وتحديد طبيعة المهمة .

(2) يجب أن ينص التقرير على استنتاج المحاسب الممارس عما إذا كان التأكيد قد عرض طبقا لمعايير مقررة أو محددة في ضوئها يتم قياسه .

(3) يجب أن ينص التقرير عن كافة التحفظات الجوهرية للمحاسب الممارس بخصوص المهمة وعرض التأكيد .

(4) يجب أن يتضمن التقرير طبيعة المهمة الخاصة بتقييم أحد التأكيدات الذي تم إعداده طبقا لمعايير متفق عليها أو عن مهمة تطبيق إجراءات متفق عليها - وإيضاح يقصر استخدامه التقرير على الأطراف الذين وافقوا على تلك المعايير أو الإجراءات .

شكل رقم (1/3)

ملخص عن جهات وضع تقارير المراجعة وأساس سلطتها

الجهة واضعة معايير المراجعة	نطاق وأساس السلطة
مجلس الأشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB)	**أساس السلطة** : الكونجرس ، وقد تم التعبير عنه في قانون Sarbanes-Oxley في عام 2002 . **النطاق** : تحديد معايير المراجعة لمراجعة كافة الشركات العامة التي يتم تسجيلها في البورصة .
المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)	**أساس السلطة** : تمثل تاريخيا منظمة ذاتية التنظيم والتي اكتسبت ثقة الجمهور . **النطاق** : - معايير المراجعة لمراجعة الشركات غير العامة . - معايير التصديق للمجالات الأخرى بخلاف تقارير الشركة العامة عن الرقابة الداخلية . - خدمات التأكد التي تعتبر أقل في التحقق عن عملية المراجعة على سبيل المثال الفحص المحدود وعمليات فحص الالتزام .
مكتب المحاسبة العام (GAO)	**أساس السلطة** : قوانين الكونجرس التي جعلت ذلك المكتب ذراع المراجعة للكونجرس وتفويض المكتب سلطة وضع معايير مراجعة الكيانات الحكومية . **النطاق** : تحديد معايير مراجعة لمراجعة كافة الكيانات الحكومية في الولايات المتحدة .
لجنة معايير المراجعة الدولية (IASC)	**أساس السلطة** : تم قبولها عن طريق البلاد التي وافقوا على معاييرها ، وقد تم تحقيق الزعامة عن طريق أعضاء المفوضية الاقتصادية الأوروبية . **النطاق** : معايير خاصة بمراجعة القوائم المالية في معظم دول أوروبا والبلاد النامية ، أن التوافق على الولايات المتحدة سوف يستمر ليكون هدف لكل من واضعي المعايير في الولايات المتحدة مع واضعي المعايير الدولية .
مجلس معايير المراجعة الداخلية (IASB)	**أساس السلطة** : تم تطويرها عن طريق مجمع المراجعين الدخليين كمنظمة ذاتية التنظيم . **النطاق** : معايير خاصة بالممارسة المهنية للمراجعة الداخلية حول العالم ، مع إدخال معايير أخرى عن طريق الإحالة كلما كان ذلك ضروريا على سبيل المثال معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن طريق مكتب المحاسبة العام .

الوحدات الحكومية داخل الولايات المتحدة ، ولاشك أن لجنة معايير المراجعة الدولية The International Auditing Standards Committes (IASC) قد اضطلعت بدور هاما إضافيا كلما أصبح الاقتصاد عالميا بشكل متزايد وكلما رغبت الشركات في التسجيل في أسواق أسهم متعددة .

وأخـــيرا فقـــد حقـــق مجلس معايير المراجعة الداخلية Standards Internal Auditing Board اعـــتراف واضح على أنه واضح المعايير الأول للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية على أساس عالمي واسع ، حيث الحق مجمع المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA) عملـــية وضـــع المعايير بمراجعات الرقابة على الجودة التي تم تصميمها لتوفـــير تـــأكد على أن أنشطة المراجعة الداخلية يتم ممارستها طبقا للمعايير ، وعلى ذلك من الجدير بالذكر أن استخدام المعايير يعتبر اختياريا ، ولذلك فإن إدارات المراجعة الداخلية لم تقم بإتـــباع معايير المراجعة الداخلية سواء عن طريق الشركات التي تسببت في فضائح محاسبية مشـــهورة (على سبيل المثال شركة WorldCom or Healthsouth) حيث تم التقرير عن وجود قيود على نطاق أنشطة المراجعة الداخلية .

المعايير الدولية عن المراجعة International Standards On Auditing (ISAs)

تم تطوير المعايير الدولية عن المراجعة (ISAs) عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية (IAASB) إن مجهودات الاتحاد الدولـــي للمحاســـبين المؤسس في عام 1977 قد توجهت نحو تطوير إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمـــية دولـــية للمراجعين مع الاعتراف المتبادل Reciprocal Recognition بمؤهلات المحاســـبين المزاوليـــن إن عضـــوية الجهات العضو بالاتحاد الدولي للمحاسبين تمثل ملايين عديديـــن مـــن المحاســـبين الذي يقومون بالمزاولة العامة أو الخاصة وفى خدمة الأكاديميين والحكوميين .

هـــناك عديـــد مـــن المجموعات الهامة داخل الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ويعتبر مجلس الاتحـــاد الدولي للمحاسبين مسئولين عن الحوكمة الشاملة للاتحاد ، كما يقوم مجلس الاتحاد بالأشـــراف علـــى إدارة المنظمة واتخاذ القرارات الخاصة بتعزيز الشفافية عن أنشطة الاتحاد الدولـــي للمحاســـبين بالإضـــافة إلي لجنة الأخلاقيات ، ولجنة القطاع العام ذات المصلحة في التقرير المالي الحكومي .

توفـر تلـك المقترحات عمليات وضع معايير تتسم بمزيد من الشفافية ، ومدخلات عامة وتنظيمـية اكـبر داخل تلك العمليات بالإضافة إلى الأشراف على مصلحة الجمهور . تتضمن الملامح الرئيسية لمقترحات الإصلاح المتطلب الخاص بتشكيل المجموعات التالية :

مجلس الأشراف على مصلحة الجمهور Public Interest Oversight Board (PIOB) ومجموعـة المتابعة Monitoring Group (MG) بالإضافة إلي مجموعة قيادة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC Leadership Group .

إن المعايـير الدولية عن المراجعة (ISAs) تشير إلى المعايير التي تمثل الاهتمام الأكثر من المراجعيـن حيث أنها تمثل معايير خاصة بالعمل الأكثر تكرارا للمراجعين، وبعبارة أدق مراجعات القوائـم المالـية Financial Statements Audits والتكليفات ذات الغرض الخاص ، وعلى الـرغم مـن أن كافـة الـبلاد لا تلـتزم بتطبيق المعايير الدولية عن المراجعة إلا أنها سوف يتم اسـتخدامها كمعايـير أساسـية ، حيث أنها تمثل التمثيل الدولي الأعلى والأفضل كمعايير مراجعة متعارف عليها عموما GAAS .

أن المعايير الدولية عن المراجعة تمثل معايير تهدف إلى توفير التوافق حيث أن تطبيقها مـن شـأنه أن يعـزز من المعايير المراجعة المتفق عبر دول العالم . كما تتضمن المراجعة الدولـية من حيث النظرية والتطبيق بالإضافة إلى أن تلك المعايير الدولية للمراجعة تمكن من إحداث تنسيق وانسجام للتقارير الدولية .

يمثل مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) أحد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والتـي تحـدد المعايير الدولية للمراجعة ، ويتمثل هدفها في تحسين درجة توحيد ممارسات المـراجعة والخدمـات ذات الصـلة عبر دول العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف المراجعة والتصديق .أن الجهات العضو في البلاد المختارة عن طريق مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين يعملون كأعضاء في مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية (IAASB) .

وقـد أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد مجموعات عديدة من المعايير التي يتعيـن تطبيقها على خدمات المراجعة والتأكد الدولية ، تتضمن تلك المعايير كل من المبادئ الأساسـية والإجـراءات الجوهـرية معا مع الإرشادات المرتبطة في صورة إيضاحات ، وقد اصدر ذلك المجلس ما يلي :

1- معايــير دولــية عــن المــراجعة (ISAs) وهــي معايير يتعين تطبيقها عن طريق المراجعين عند التقرير عن المعلومات المالية التاريخية .

2- معايير دولية عن خدمات التأكد The International Standards On Assurance Standards Board (IAASEs) هــي معايير يتعين تطبيقها عن طريق المحاسبين المزاولين لخدمات التأكد عند التعامل مع معلومات بخلاف المعلومات المالية التاريخية .

3- معايير دولية عن الرقابة على الجودة The International Standards On Quality Control (ISQCs), هي معايير يتم تطبيقها على كافة الخدمات التي تخضع إلي معايير مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية IAASB .

4- معايــير دولية عن الخدمات ذات الصلة The International Standards On Related Services (ISRSs) وهي يتم تطبيقها على الخدمات ذات الصلة.

5- معايــير دولــية عــن مهام الفحص The International Standards On Review Engagements(ISREs) وهي معايير يتم تطبيقها على فحص المعلومات المالية التاريخية .

إن مجلــس المعايــير الدولية المراجعة والتأكد تهدف إلي نيل القبول الدولي الاختياري لإرشاداتها . ولذلك فإن المعايير الدولية عن المراجعة (ISAs) لا تهدف إلي تخطى التعليمات أو النشــرات الوطنــية المرتــبطة بمــراجعات المعلومات المالية . تلك المعايير الدولية عن المحاسبة لم تعد ملزمة بعد الأمر الذي جعل مجلــس الإشراف المحاسبــي للشركــة العامــة (PCAOB) يضطر إلى أن يحدد معايير مراجعة مقبولة ومتعارف عليها عموما Generally Accepted Standards (GAAS) فــي الولايات المتحدة. وسوف تكون المعايير الدولية عن المحاسبة إلزامية في أوروبا في عام 2005 بالإضافة إلي مناطق أخرى في دول العالم بما فيها الولايات المتحدة الأمريكية .

يوضــح الشكل رقم (1/4) قائمة بالمعايير الدولية عن المراجعة وعن إيضاحات تطبيقات المراجعة الدولية .

شكل رقم (1/4)

قائمة بالمعايير الدولية عن المراجعة حتى عام 2004

المراجعة والتأكد Auditing and Assurance

المحتويات Contents

- هيكل النشرات الصادرة عن طريق مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية .
- مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية – شروط المرجعية الدورية .
- مقدمة للمعايير الدولية عن رقابة الجودة والمراجعة والتأكد والخدمات ذات الصلة .
- قاموس بالمصطلحات .
- الإطار العام الدولي لخدمات التأكد .

مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية

Audits and Reviews Of Historical Financial Information

100-999	المعايير الدولية عن المراجع **International Standards On Auditing (ISAS)**
100-199	أمور تمهيدية .
120	الإطار العام للمعايير الدولية عن المراجعة .
200-299	المبادئ العامة والمسئوليات **General Principles Responsibilities** .
200	الهدف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية .
210	شروط تكليفات المراجعة .
220	الرقابة علي جودة عمل المراجعة .
230	التوثيق .
240	مسئولية المراجع عن دراسة الغش والخطأ عند مراجعة القوائم المالية .
250	مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية .
260	توصيل أمور المراجعة مع هؤلاء المسئولين عن الحوكمه .
300-499	تقدير المخاطر والاستجابة إلي المخاطر المقدرة . **Risk Assessment and Repose To Assessed Risks**
300	التخطيط .
310	المعرفة بالأعمال .
315	فهم المنشأة وبيئتها وتقدير مخاطر التحريف الجوهري .
320	الأهمية النسبية في المراجعة .
330	إجراءات المراجع بالاستجابة إلي المخاطر المقدرة .

400	تقديرات المخاطر والرقابة الداخلية .
401	المراجعة في ظل بيئة نظم معلومات الكمبيوتر .
402	اعتبارات المراجعة المرتبطة بالمنشآت التي تستخدم منظمات خدمية .
500-599	دليل اثبات المراجعة Audit Evidence
500	دليل المراجعة .
501	دليل المراجعة – اعتبارات إضافية لبنود خاصة .
502	المصادقات الخارجية .
510	التكليفات المبدئية – الأرصدة الافتتاحية .
520	الإجراءات التحليلية .
530	معاينة المراجعة والإجراءات الاختبارية المختارة الأخرى .
540	مراجعة التقديرات المحاسبية .
545	مراجعة قياسات القيمة العادلة الإفصاحات .
550	الأطراف ذات العلاقة .
560	الأحداث المتتالية .
570	الاستمرارية .
580	إقرارات الإدارة .
699-600	استخدام عمل الآخرين Using The Work Of Others.
600	استخدام عمل مراجع آخر .
610	دراسة عمل المراجعة الداخلية .
620	استخدام عمل خبير .
700-799	استنتاجات المراجعة والتقرير Audit Conclusions and Reporting .
700	تقرير المراجع من القوائم المالية .
710	المقارنات .
720	معلومات أخرى في وثائق ومستندات تتضمن قوائم مالية مراجعة .
800-899	مجالات متخصصة Specialized Areas.
800	تقرير المراجع عن مهام مراجعة ذات غرض خاص .
1000-1100	إيضاحات تطبيق المراجعة الدولية International Auditing Practice Statements (IAPSs).
1000	إجراء المصادقة داخل البنك .
1001	بيئات تكنولوجيا المعلومات – أجهزة الكمبيوتر الشخصية .
1002	بيئات تكنولوجيا المعلومات – نظم أجهزة الكمبيوتر الفورية .

1003	بينات تكنولوجيا المعلومات – نظم قاعدة البيانات .
1004	العلاقة بين مشرفي البنك والمراجعين الخارجيين للبنك .
1005	اعتبارات خاصة في مراجعة المنشآت الصغيرة .
1006	مراجعات القوائم المالية للبنوك .
1007	الاتصالات مع الإدارة (تم سحبه في يونيو 2001) .
1008	تقديرات المخاطر والرقابة الداخلية .
1009	أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر.
1010	مراعاة الأمور النسبية عند مراجعة القوائم المالية .
1011	مضامين الإدارة والمراجعين لمشكلة عام 2000 (تم سحبه فى يونيو عام 2001) .
1012	مراجعة الأدوات المالية المشتقة .
1013	التجارة الإلكترونية – الأثر على مراجعة القوائم المالية .
1014	التقرير عن طريق المراجعين عن الالتزام بمعايير التقرير المالية الدولية .
2000-2699	المعايير الدولية عن مهام الفحص . International Standards On Review Engagements(ISREs)
2400	مهـام فحـص القوائـم المالية (كان سابقا المعيار الدولي عن المراجعة رقم 910) مهام التأكد بخلاف مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية . Assurance Engagements Other Than Audits and Review's Of Historical Financial Information
3000-3699	المعايير الدولية عن مهام التأكد . International Standards On Assurance Engagements (ISAES)
3000-3399	القابلية للتطبيق على كافة خدمات التأكد .
3000	خدمات التأكد (سابقا كان المعيار الدولى عن خدمات التأكد رقم 100).
R 3000	خدمات التأكد بخلاف مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية .
3400-3699	معايير خاصة بموضوع معين .
3400	فحص المعلومات المالية المستقبلية (سابقا كان المعيار الدولى عن المراجعة رقم 810).

الخدمات ذات الصلة Related Services

4000-4699	المعايير الدولية عن الخدمات ذات الصلة International Standards On Related Services (ISRSs)
4400	الارتـباطات بأداء إجراءات متفق عليها بخصوص المعلومـات المـالية (سابقا كان المعيار الدولي عن المراجعة رقم 970) .
4410	الارتباطات بتجميع المعلومات المالية (كان سابقا المعيار الدولى عن المراجعة رقم 930) .

1/3 أنواع عمليات المراجعة والمراجعين Types of Audits and Auditors

أنواع عمليات المراجعة Types of Audits

يمكـــن تقسم المراجعات عادة إلى ثلاثة أنواع هي مراجعات القوائم المالية ، والمراجعات التشغيلية ومراجعات الالتزام .

مراجعات القوائم المالية Audits of Financial Statements

تهـــتم مـــراجعات القوائم المالية بفحص ما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلـــة أو تعـــرض بعدالـــة القوائم المالية طبقا لمعايير مقررة والتي قد تكون معايير دولية للـــتقرير المالـــي (IFRS) أو مـــبادئ محاسبية مقبولة متعارف عليهـــا (GAAP) كما في الولايـــات المـــتحدة ، أو قوانيـــن شركات محلية كما هو الحال في أوروبا الشمالية أو قوانين ضرائب كما هو الأمر في أمريكا الجنوبية .

المراجعات التشغيلية Operational Audits

تمثل المراجعة التشغيلية دراسة لأحد الوحدات الخاصة في المنظمة لأغراض قياس أدائها حيـــث تقـــوم المراجعات التشغيلية على فحص كافة أو بعض أجزاء من الإجراءات التشغيلية للمـــنظمة لأغراض تقييم فعالية وكفاءة التشغيل ، حيث تقيس الفعالية Effectiveness ، ما إذا كانـــت المـــنظمة تحقـــق غاياتهـــا وأهدافها ، أما الكفاءة Efficiency فهي توضح كيف تستخدم المنظمة بشكل أفضل مواردها لتحقيق غاياتها ، ولا تقتصر عمليات الفحص التشغيلية علـــى المحاســـبة فقط ، حيث أنها قد تتضمن تقييم الهيكل التنظيمي والتسويق وطرق الإنتاج وتشـــغيل الحاسب الإلكتروني ، أو أي مجال من المنظمة يخضع للتقييم ، وعادة ما يتم تقديم توصيات للإدارة لإغراض تحسين العمليات .

إن أعمـــال الأقســـام الطالبة في الشركات الصناعية على سبيل المثال قد يتم تقييمها في ضـــوء فعاليتها ، ويتم الحكم أيضا على أدائها في ضوء كفاءتها في استخدام مواردها المتاحة للقســـم بصـــورة أفضل ، وحيث أن معايير الفعالية والكفاءة غير مقررة بوضوح مثل مبادئ المحاســـبة المقـــبولة والمـــتعارف عليها أو تلك التي تتضمنها القوانين فإن عملية المراجعة التشـــغيلية تميل إلى أن تتطلب أحكام تتسم بأنه أكثر ذاتية مقارنة بمراجعة القوائم المالية أو مراجعات الالتزام .

مراجعات الالتزام Compliance Audits

تمثل مراجعة الالتزامات عملية فحص لإجراءات المنظمة لتحديد ما إذا كانت المنظمة تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى ، تقيس مراجعة الالتزام تقيد المنشأة بالمعايير المقررة ، أن أداء مراجعة الالتزام دالة أو في وجود بيانات قابلة للتحقق ومعايير أو مقاييس منهجية منظمة ، على سبيل المثال القوانين واللوائح المقررة أو السياسات أو الإجراءات الخاصة بالشركة ، فالعاملين في أقسام المحاسبة قد يتم تقيمهم لتحديد ما إذا كان يتبعون ويلتزمون بالإجراءات الموصوفة عن طريق المراقب المالي للشركة ، وقد يتم تقييم عاملين آخرين لتحديد ما إذا كانوا يلتزمون بالسياسات والإجراءات المقررة عن طريق إدارة الشركة . وعموما تتمثل نتائج مراجعات الالتزام في تقارير عامة موجهة للإدارة داخل الوحدة التنظيمية محل الفحص .

ترتبط مراجعات الالتزام عادة بالمراجعين الحكوميين Government Auditors

على سبيل المثال مصلحة الضرائب Tax Authority أو المراجعة الداخلية الحكومية وكمثال على مراجعة الالتزام القيام بمراجعة أحد البنوك لتحديد ما إذا كان يتم الالتزام بمتطلبات احتياطي رأس المال ، وكمثال أخر مراجعة ممولي الضرائب لتبين ما إذا كان يلتزمون بقوانين الضرائب المحلية ، على سبيل المثال مراجعة إقرار ضريبة الدخل عن طريق مراجع (مفتش) مصلحة الضرائب .

أن مراجعات الالتزام شائعة تماما في المنظمات غير الهادفة للربح والممولة على الأقل جزئيا عن طريق الحكومة ، فكثير من الوحدات الحكومية والمنظمات غير الهادفة للربح التي تتلقى إعانات مالية من الحكومة المركزية ما تتعرض لمراجعات الالتزام كان يتم تصميم تلك المراجعات لتحديد ما إذا كانت الإعانة المالية يتم أنفاقها طبقا للقوانين واللوائح واجبة التطبيق أم لا .

يصور ويلخص الشكل رقم (1/5) الأنواع الثلاثة للمراجعة .

أن كل نوع من تلك الأنواع الثلاثة من المراجعة يقوم بها مراجع متخصص يطلق عليه مراجع خارجي مستقل أو مراجع داخلي أو مراجع حكومي .

شكل رقم (1/5)

أنواع المراجعات

أساس المقارنة	مراجعات القوائم المالية	المراجعات التشغيلية	مراجعات الالتزام
(A) الغرض	فحص القوائم المالية وتحديد ما إذا كانت تعطي صورة حقيقية وصادقة أو أنها تعرض بعدالة المراكز المالي ونتائج أعمال الشركة وتدفقاتها النقدية .	دراسة وحدة خاصة بأحد المنظمات لأغراض قياس الأداء وتقييم ما إذا كان التشغيل الإلكتروني لكشف الأجور في أحد الفروع قد تم تنفيذه علي نحو كفء وفعال .	فحص إجراءات المنظمة والسجلات المالية المؤداة لتحديد ما إذا كانت المنظمة تتبع إجراءات وقواعد خاصة أو لوائح محددة عن طريق بعض السلطات العليا وتحديد ما إذا كان قد تم الالتزام بالمتطلبات الخارجية بالقرض .
(B) المعلومات	القوائم المالية للشركة .	عدد سجلات الأجور التي تم تشغيلها في الشهر ، والتكاليف التي تم إنفاقها بالإدارات وعدد الأخطاء التي تم ارتكابها .	سجلات ودفاتر الشركة .
(C) المعايير المقررة	المبادئ (أو المعايير) المحاسبية المتعارف عليها .	معايير الشركة عن الكفاءة والفعالية في إدارة الأجور .	شروط اتفاقية الحصول علي قرض .
(D) أدلة الإثبات المتاحة	الدفاتر والمستندات والمصادر الخارجية للأدلة .	تقارير الأخطاء وسجلات الأجور وتكاليف تشغيل حساب الأجور .	القوائم المالية والحسابات .

أن المراجع المستقل يهتم بصفة رئيسية بمراجعات القوائم المالية ، أما المراجع الداخلي فهو يركز علـى المراجعات التشغيلية ، أما المراجع الحكومي فهو أكثر المراجعين قياما بأداء مراجعة الالتزام ، ومع ذلك ففي ظل تطورات تكنولوجيا المعلومات فإن العمليات المختلفة أصبحت متداخلة ومتكاملة لحد كبير ونتيجة لذلك فإن الفصل أو تجزئة تلك الأنواع أصبح أمرا نظريا .

أنواع المراجعين Types of Auditors

هناك نوعين أساسين من المراجعين هما المراجعين الخارجين المستقلين والمراجعين الداخليين ، أما المراجعين الحكوميين فإنهم يقومون بكلا الوظيفتين التي يقوم بهما كل من المراجع الداخلي والخارجي .

المراجعون الداخليون Internal Auditors

كثير من الشركات والمنظمات الكبيرة تحتفظ بقسم أو إدارة مراجعة داخلية بها عديد من المراجعين الداخليين ، حيث يتم استخدام هؤلاء المراجعين الداخليين عن طريق شركات فردية لفحص وتقييم فعالية أعمال الشركة عن طريق الإدارة، كثير من انتباه هؤلاء المراجعين يتم توجيهه غالبا إلى مخاطر تقييم ضوابط الرقابة الداخلية ، يتكون جزء كبير من عملهم من المراجعات التشغيلية ، بالإضافة إلى ذلك فإنهم قد يؤدون مراجعات التزام ، في كثير من البلاد يرتبط المراجعون الداخليون بشكل وثيق بالمراجعات المالية ، في تلك الظروف فإن المراجع الخارجي يجب أن يفحص العمل المؤدى عن طريق المراجع الداخلي .

يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتقرير مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة ، ويجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا في موقعه عن رئيس القسم وأعضاءه الذي ينصب عملهم على فحص عملهم ، ومع ذلك لا يمكن أن يكون المراجعون الداخليون مستقلين بنفس السياق والطبيعة التي تكون لدى المراجعين الخارجين المستقلين حيث أنهم يعتبرون موظفين لدى الشركة التي يقومون بفحصها .

ولا شك أن المراجعين الداخلين لهم أثرين رئيسيين على مراجعة القوائم المالية هما :

1 – قد يؤثر وجودهم وعملهم على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

2 – قد يستخدم المراجعون الخارجيون المراجعين الداخليين لتوفير مساعدة مباشرة عند أداء عملية المراجعة ، فإذا ما كان ذلك هو الموقف فإن المراجع الخارجي يجب أن يقوم بتقييم كفاية المراجع الداخلي (التقييم – الخبرة – والتأهيل المهني ..... الخ ، وموضوعيته (الموقع – التنظيمي داخل الشركة) .

المراجع الخارجي المستقل The Independent External Auditor

للمراجعين الخارجين المستقلين مسئولية رئيسية في وظيفة المراجعة على القوائم المالية المنشورة في الشركات العامة أو الشركة غير العامة ، وفي بعض البلدان فإن هناك مجموعات عديدة من المراجعين الذين لديهم وظائف مختلفة ، ويتم الترخيص للمراجعين المستقلين عادة أما عن طريق منظمة مهنية أو عن طريق جهة حكومية .

أن مصـــدر السلطة لوظيفة التصديق تأتي من قانون التجارة أو قانون الشركات في معظم البلدان ، ويمكـــن فـــي بعــض الحـــالات كما هو الأمر في الولايات المتحدة وكندا فإن كل محافظة أو ولاية تمارس رقابة ملحوظة على كل ما يخص المراجع وكيفية تأهيله .

أن كافـــة المحاســـبين العموميين المعتمدين في الولايات المتحدة يرخص لهم عن طريق الولايـــات ، معظـــم الـــبلدان لديهـــم مـــنظمات محاسبية مهنية يمكن لها أن تؤثر أيضا على المراجعيـــن . يوضـــح الشـــكل رقم (1/6) الألقاب المختلفة للمراجعين المعتمدين في البلدان المختلفة .

وتجـــدر الإشـــارة إلـــي أنـــه أصـــبح من المتعارف عليه استخدام مصطلحي المراجعين Auditors ومنشـــآت المحاســـبة العامة (CPAs) علي نحو مترادف علي الرغم من وجود مصـــطلحات أخـــري تصف تلك المنشأة كالمراجع الخارجي أو المستقل Independent or External Auditor ، ويـــنص قـــانون كل ولاية في الولايات المتحدة الأمريكية علي قيام إدارة محـــددة بمـــنح التصريح أو الترخيص الضروري لممارسة مهنة المحاسبة وتنظيم لقب المحاســـب العام المعتمد أو المصرح له CAP، وحتى يصلح الفرد محاسبا معتمدا يجب عليه استيفاء ثلاثة متطلبات يتم توضيحها في الشكل الإيضاحي رقم (1/7) .

متطلبات الترخيص Licensing Requirements

عمومـــا حتى يصبح الفرد مراجعا يتعين أن يحصل على برنامج أكاديمي معين كما يجب أن يســـتوفى متطلبات معينة للترخيص ، وقد يكون للبلاد متطلبات خاصة بالحد الأدنى للعمر والمواطنة والدرجة الجامعية وإتمام امتحان معين للتأهيل .

أن التوجـــيه الثامن للاتحاد الأوروبي لديه متطلب معين للحد الأدنى للخبرة يتمثل في ثلاث سنوات بينما يتمثل ذلك المتطلب في الولايات المتحدة بسنة أو سنتين فقط ، فمن الشائع للأفراد فـــي الولايـــات المـــتحدة وكندا أن يصبحوا محاسبين مهنيين في العشرين من عمرهم، أما في ألمانيا واليابان فان كثير من الأفراد لا يحصلون على ألقابهم حتى منتصف الثلاثين من العمر .

وقـــد حدد التوجيه الثامن من قانون الشركات للاتحاد الأوروبي حد أدنى من متطلبات تأهيل المراجعين الإلزاميين ، حيث حدد ذلك التوجيه أن الفرد يجب أن يحصل عند دخوله للمهنة على الأقل على مستوى تأهيل عند مستوى جامعي معين يرتبط ببرنامج تعليـــم نظـــري فضلا عـــن

جدول رقم (1/6)

ألقاب المراجع المستقل في دول العالم

محاسبون عموميون معتمدون Certified Public Accountants (CPA)	أستراليا ، السلفادور ، جواتيمالا ، هونج كونج ، إسرائيل ، اليابان ، كينيا ، كوريا ، ماليزيا ، مالاوي ، الفيليبين ، سنغافورة ، تايوان والولايات المتحدة .
المحاسبون القانونيون Chartered Accountants (CA)	أستراليا ، باهاما ، برمودا ، بتسوانا ، كندا ، قبرص، المجر، الهند ، جامايكا ، نيجيريا ، ترنداد ، نيوزيلندا ، المملكة العربية السعودية ، جنوب أفريقيا، سويزلاند ، الأمارات والمملكة المتحدة وزيمبابوي.
Contador Publico (CP)	الأرجنتين ، البرازيل ، شيلي ، كولومبيا ، كوستاريكا، جمهورية الدومينكان ، المكسيك ، بنما وبيرو .
Expert Comptable	فرنسا ، ولكسمبورج والسنغال
المراجعون Auditors	البحرين ، وجمهورية التشيك وقطر
ألقاب أخرى	هناك ألقاب أخرى مثل المحاسبون المسجلون (RA) Register Accountants في هولندا Wirtschafts Prefer في النمسا وألمانيا Statautoriseret Rivoser في الدانمارك والنرويج Dottore Commercialista ، في إيطاليا Revisor official de Contas ، كما في البرتغال Autoriserad Revisor في السويد بالإضافة إلى Sworn Financial Advisor في تركيا .

شكل إيضاحي رقم (1/7)

المتطلبات الواجب توافرها في المحاسب العام المعتمد

متطلب التعليم	متطلب اجتياز امتحان اختباري	متطلب الممارسة

تلقي تدريب عملي على الأقل لمدة ثلاثة سنوات بالإضافة إلى اجتياز امتحان للتأهيل المهني ، علاوة على أن التوجيه الثامن قد وضع إلزام على الحكومات العضو من شأنه التأكد من أن المراجعات الإلزامية يتم تنفيذها بنزاهة مهنية ، وان يكون هناك آليات ملائمة للوقاية في القانون بغرض حماية استقلال المراجعين .

1/4 أهداف المراجعة تأسيسا على تأكيدات الإدارة
Setting Audit Objectives Based on Management Assertions

مسئولية الإدارة Management's Responsibility

فكريا تبدأ المراجعة بالقوائم المالية التي يقوم عميل المراجعة بإعدادها والتأكيدات المرتبطة بالقيم التي تتضمنها ، وتلك التأكيدات Assertions التي تقوم الإدارة بعملها في تلك القوائم يطلق عليها إيضاحات أو إقرارات Representations ، على سبيل المثال فقد تؤكد الإدارة بأن المبيعات قد حدثت وأنها موجودة ، بمعنى أن المبيعات لم تخلق بشكل مصطنع عن طريق الإدارة .

كما تؤكد الإدارة بأن المصروفات والالتزامات تعتبر كاملة بمعنى أنه لم يترك أي مصروفات دون تحميل من أجل جعل صافي الدخل يبدو بصورة أفضل ، كما أن الإدارة تؤكد على أنها قد أفصحت عن كافة الأمور التي يجب أن يتم الإفصاح عنها ، حيث يتم تقييم المخزون على نحو ملائم كما انه يخص الشركة على وجه التحديد وليست موضوعة فأنه تخص شركات أخرى وما إلى ذلك .

فلاشـــك أن الإدارة يقع علي عاتقها مسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة ، والحفاظ علـــي رقابة داخلية جيدة ، وإعداد القوائم المالية علي نحو عادل، وأن ذلك كله ليس من مسئولية المـــراجع ، وتتضـــمن الـــتقارير السنوية للشركات التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بيان يوضح مســئولية الإدارة وعلاقـــتها بمنشـــأة المحاســـبة، ويعرض الشكل (1/8) تقرير الإدارة في شركة Coca-Cola Bottling Co. Consolidated كجـــزء من التقرير السنوي ، حيث تحدد الفقرة الأولـــي مسئولية الإدارة عن عدالة القوائم المالية وتصف الفقرتين الثانية والثالثة الرقابة الداخلية بالشـــركة ووظيفة إدارة المراجعة الداخلية فيها ، أما الفقرة الرابعة فتصف دور المراجع الخارجي في الشركة بينما توضح الفقرة الأخيرة دور لجنة المراجعة وعلاقتها بمنشأة المحاسبة .

وتـــتعلق مسئولية الإدارة عن عدالة التأكيدات (المزاعم) في القوائم المالية وتحديد مدى الإفصـــاح الضروري في القوائم المالية ، وعلي الرغم من مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالـــية والملاحظـــات التـــي ترفق بها ، فمن المتعارف عليه أن يعد المراجع مسودة للقوائم المالـــية إلي العميل أو أن يقدم مقترحات للتعديل فيها ، وفي حالة إصرار الإدارة علي المدى الـــذي تراه للإفصاح في القوائم المالية والذي لا يعد مقبولا من قبل المراجع ، يمكن للمراجع إما أن يصدر تقرير سلبيا أو متحفظا أو ينسحب من عملية المراجعة .

عملية المراجعين The Auditors Process

وحيـــث إن الإدارة يقع عليه مسئولية أعداد وعرض القوائم المالية فإن وظيفة المراجع تتمثل في التحقق عما إذا كانت تلك القوائم المالية صادقة وعادلة ، وبشكل آخر تتمثل وظيفة المـــراجع في التحقق من صحة Validate تأكيدات الإدارة Managements assertions ، ومـــن أجـــل القيام بذلك فإن المراجع سوف يحدد أهـــداف المراجعـــة Audit Objectives التـــي يمكـــن اعتبـــارها نظيـــر أو شقيق Counterpart لتأكيدات الإدارة ، وسوف يقوم المـــراجع بـــتحديد أهـــداف المـــراجعة الخاصـــة بوجـــود Existence المبيعات ، واكتمال Completeness المصـــروفات ، وعـــرض والإفصاح Presentation and disclosure (تأسيســـا علـــى الإطـــار الدولـــي للـــتقرير المالي IFRS) والتقييم Valuation والحقوق والالـــتزامات Rights and Obligations للمخـــزون ، وسوف يقوم المراجع بتطوير تلك الأهداف المحددة للمراجعة والتي في ضوئها يتعين أن يقوم باختبار أدلة الإثبات ذات الصلة .

شكل رقم (1/8)

تقرير الإدارة لشركة Coca -Cola Bottling Co . Consolidated

تقرير الإدارة

تعـد إدارة الشركة مسئولة عند إعداد وسلامة القوائم المالية الموحدة في الشركة ، وقد تم إعداد القوائم المالية والملاحظات الخاصة بها في إطار معايير المحاسبة المتعارف عليها، وتري الإدارة أن القوائم المالية تعرض بعدالة كل من المركز المالي للشركة ونتائج التشغيل فيها وتتفق المعلومـات المالية المعروضة في التقرير السنوي مع ما ورد بالقوائم المالية ، وتتضمن القوائم المالـية والمعلومـات المالـية بالتقرير السنوي التي تم التوصل إليها من خلال تقرير الإدارة المعياري وحكمها في ضوء مفهوم الأهمية النسبية .

وتحـتفظ الشـركة بـنظام للرقابة الداخلية يوفر تأكيدا مناسبا لحماية الأصول، وأن تنفيذ العمليات يتم وفق سلطة الإدارة ، أنه يتم تسجيلها علي نحو ملائم بما يسمح بإعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة المتعارف عليها .

وتقوم إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بالفحص والتقييم وتقديم التوصيات عن كل من الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية ، وهي تعمل ضمن إطار نظام الرقابة الداخلية ولكن كجزء مستقل .

وتـم التعاقد مع المحاسب الحيادي لمراجعة القوائم الملية الموحدة ، وتقدم المراجعة فحصا خارجـيا موضـوعيا عن مسئولية الإدارة في التقرير عن نتائج التشغيل والمركز المالي، ومن خـلال العمـل مع المراجعين الداخلين بالشركة قام المحاسب الحيادي بإجراء الاختبارات وفق المدى المناسب للبيانات المدرجة بالقوائم المالية .

وقد فوض مجلس الإدارة لجنة المراجعة في الشركة في تحمل المسئولية عن القوائم المالية والتقت لجنة المراجعة بالمحاسب الحيادي في اجتماعات دورية ، كما أنها عقدت لقاءات دورية مـع كـل مـن الإدارة والمراجعيـن الداخليين، وكان لكل من المحاسب الحيادي والمراجعين الداخلييـن الحق في الالتقاء مع لجنة المراجعة لمناقشة مدى ونتائج عملهم ، وأيضا مناقشة كل من مدى كفاية الرقابة الداخلية المحاسبية وجودة القرير المالي.

James Moore. Jr

الرئيس والعضو المنتدب

David Singer

نائب الرئيس والعضو المنتدب

وبعــد تحديــد الحســابات ومجموعــات العمليات وتأكيدات الإدارة ذات الصلة وأهداف المــراجعة المرتبطة فإن المراجع سوف يحدد طبيعة ومقدار وتوقيت إجراءات المراجعة التي يــتم تنفيذها ، من أجل أجراء ذلك يتعين أن يقوم بأداء تحليل للمخاطر Risk Analysis لكل هــدف مــراجعة ، بمعــنى أنــه سوف يقوم بتحديد قابلية تعرض أرصدة الحساب والعمليات للتحريف .

عــلاوة علــى ذلــك فإن المراجع سوف يتعين عليه تحديد الدقة التي معها سوف يؤدى مراجعــته ، ومــن المعقــول أن يفترض أن المراجع سوف يقبل مستوى دقة أكبر قبولا عند مــراجعة الشركات الكبيرة والمتعددة الجنسية مقارنة بمراجعة الشركات الصغيرة والمحلية ، وهــذا ينــبع مــن قضــية تحديــد مقدار الأهمية النسبية Materiality والأخطاء المقبولة والمسموح بها Tolerable في عملية المراجعة.

عــند تصــميم بــرنامج مــراجعة لحســاب معين يبدأ المراجع بتطوير الأهداف العامة General المرتــبطة بتأكــيدات الإدارة المتضــمنة في القوائم المالية ، وبعد ذلك يتم تطوير أهداف خاصة Specified لكل حساب محل المراجعة ، وأخيرا يتم تصميم إجراءات المراجعة لتحقيق كل هدف مراجعة خاصة .

تتصــف SAS 53 مــن المــراجع أن يصمم عملية المراجعة للتوصل إلي تأكد مناسب لاكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية في القوائم المالية . وأكثر من ذلــك ،يجب علي المراجع أن يخطط ويؤدي المراجعة من خلال سلوك يتسم بالشك المهني في كافة مراحل المراجعة . ومثلا لا يجب أن يفترض المراجع عدم أمانة الإدارة ، ولكنة يجب أن يأخذ في اعتباره احتمال عدم أمانتها .

ويشــير مفهوم التأكيد المناسب إلي أن المراجع ليس ضامنا لصحة القوائم المالية فإذا كان المراجع مسئولا عن التحقق من أن كافة المزاعم في القوائم المالية صحيحة ، ستزيد المتطلبات من الأدلة وأيضا التكلفة الناتجة عنها عند أداء وظيفة المراجعة إلي مدي غير مقبول اقتصاديا ، ويمكن للمراجع اتباع وسيلة دفاع مثالية عند ظهور تحريفات في القوائم المالية لم يتم اكتشافها، وتتمثل في أن المراجعة قد تم تنفيذها وفقا لمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها .

ويفــرق الفكر المهني بين نوعين من التحريفات : المخالفات Irregularities والأخطاء Errors وتتمــثل الأخطاء في التحريفات غير المتعمدة Unintentional في القوائم المالية ،

بينما تتمثل المخالفات في التحريفات المتعمدة Intentional وعلي سبيل المثال يمكن أن يحدث الخطـأ فـي حسـاب قيمة المبيعات (السعر لا الكمية) في فاتورة البيع ، وأيضا الخطأ في جرد صنف قديم من المواد الخام عند تحديد قيمة المخزون وفقا للتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل .

أمـا بالنسـبة للمخالفات ، فيجب التفرقة بين سرقة الأصول Theft of Assets والذي يطلق عليه عادة الاختلاس أو غش الموظفين ، وبين التقرير المالي المضلل Fraudulent Financial Reporting والذي يطلق عليه عادة غش الإدارة، وعلي سبيل المثال في سرقة الأصـول يحصل الصراف علي النقدية في وقت البيع ولا يسجلها في سجل النقدية. أما الغش فـي التقرير المالي فيمكن أن يتم بتسجيل زيادة في المبيعات قرب نهاية تاريخ إصدار القوائم المالية لزيادة الأرباح .

ومن الصعب عادة علي المراجع أن يكتشف المخالفات بالمقارنة مع الأخطاء ويرجع ذلك لتوافر نية التضليل عند ارتكاب المخالفات .

غش الإدارة Management Fraud

يصعب كشف غش الإدارة، نظرا لأن (1) من الممكن أن يخترق عضو من الإدارة أو أكثر الـرقابة الداخلية ، (2) يتم عادة بذل الجهد من الإدارة لإخفاء التحريف ويمكن أن ينشأ غش الإدارة مـن خلال عدم تسجيل العمليات المالية ، عدم الإفصاح عن العمليات المالية ، تسجيل كميات وقيم زائفة أو التحريف في الأرصدة التي تم تسجيلها .

ولا يـتوقع أن توفر المراجعة درجة من التأكد لكشف غش الإدارة الجوهري بنفس القدر الـذي يـتم فيه كشف الأخطاء الجوهرية ، ولكن يؤدى التصرف الذي تقوم به الإدارة لإخفاء الغش إلي جعل مهمة المراجع لاكتشافه أكثر صعوبة .

غش العاملين Employee Fraud

عادة ما يقوم المراجع بتقييم احتمالات ذلك الغش في مرحلة تفهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطـر الـرقابة ، ويجـب توسـيع حجم الأدلة عند عدم وجود رقابة كافية أو عدم الالتزام بالرقابة المقررة أو إذا ما اعتقد بوجود غش جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية .

تأكيدات الإدارة وأهداف المراجعة Management Assertions and Audit Objectives

يتم تصميم إجراءات المراجعة من أجل الحصول على دليل إثبات خاص بتأكيدات الإدارة التي يتم تضمينها في القوائم المالية ، وقد تكون تأكيدات الإدارة ضمنية implied أو قد يكون معبرا عنها كإيضاحات عن طريق الإدارة بخصوص مجموعة العمليات (على سبيل المثال عمليات المبيعات) والحسابات ذات الصلة (على سبيل المثال الإيرادات وحسابات المدينين) في القوائم المالية ، وعندما يقوم المراجعون بجمع أدلة إثبات كافية لتدعيم كل تأكيد فانه يتعين أن يكون لديهم دليل إثبات كاف لتدعيم رأى المراجعة .

وكمثال على تأكيد الإدارة أن يتم أعداد القوائم المالية للشركة تأسيسا على المعايير الدولية للمحاسبة ، يعبر ذلك التأكيد عن تأكيد العرض والإفصاح ، حيث يجب أن يحصل المراجع على دليل إثبات كاف يؤكد أن ذلك التأكيد صادق وعادل جوهريا، ولذلك يتعين عليه جمع دليل إثبات بأن الحسابات قد تم تبويبها على نحو سليم وأن الإفصاحات الصحيحة قد تم عملها تأسيسا على تلك المعايير الدولية .

تصنيف التأكيدات Assertions Categorized

تطبيقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم 500 تشير تأكيدات القوائم المالية إلى المزاعم التي تقوم الإدارة بعملها – صراحة أو ضمنا – ويتم تضمينها في القوائم المالية ، ويمكن تصنيف تلك التأكيدات على النحو التالي :

A – تأكيدات خاصة بمجموعة العمليات والأحداث Classes of transactions and Events المرتبطة بالفترة محل المراجعة .

1 – الحدوث Occurrence

أن العمليات والأحداث التي تم تسجيلها قد حدثت بالفعل كما أنها تتعلق بالمنشأة ، على سبيل المثال تؤكد الإدارة على أن عمليات المبيعات المسجلة كانت فعالة أثناء السنة محل المراجعة .

2 – الاكتمال Completeness

أن كافة العمليات والأحداث التي يجب تسجيلها قد تم تسجيلها بالفعل ، على سبيل المثال تؤكد الإدارة على أن كافة عمليات المصروفات قد تم تسجيلها ولم يتم استبعاد أي بند منها .

3- الدقة Accuracy

أن يـــتم تسجيل القيم والبيانات الأخرى المرتبطة بالعمليات والأحداث المسجلة على نحو ملائم ، على سبيل المثال تؤكد الإدارة على أن فواتير المبيعات قد تم التحقق منها على نحو سليم وان إجمالي القيم التي تم حسابها قد تم إدخالها في النظام على نحو دقيق .

4 - استقلال الفترة المالية Cutoff

أن يـــتم تســـجيل العمليات والأحداث في الفترة المحاسبية الصحيحة ، على سبيل المثال تؤكـــد الإدارة علـــى إن المصروفات الخاصة بالفترة قد تم تسجيلها في تلك الفترة المحاسبية الصحيحة وليس في الفترة المحاسبية التالية .

5 - التبويب Classification

أن العملـــيات والأحـــداث قد تم تسجيلها في الحسابات الملائمة ، على سبيل المثال تؤكد الإدارة على إن المصروفات لم يتم تسجيلها كأصول .

B - تأكيدات خاصة بأرصدة الحساب Account Balances في نهاية الفترة

1 - الوجود Existence

أي أن الأصـــول والالـــتزامات وحقوق الملكية موجودة ، على سبيل المثال تؤكد الإدارة على أن المخزون بالمقدار المحدد موجودا بالفعل وجاهزا للبيع عند تاريخ الميزانية .

2 - الحقوق والالتزامات Rights and Obligations

أن تقـــوم المنشأة بحيازة والسيطرة على الحقوق الخاصة بالأصول ، وان الخصوم تمثل الـــتزامات على المنشاة ، على سبيل المثال تؤكد الإدارة على أن الشركة لديها حقوق قانونية على ملكية الآلات والمعدات التي تستخدمها وان لديها التزامات يتعين سدادها على مستحقات تمويل تلك الآلات .

3 - الاكتمال Completeness

أن كافـــة الأصول وحقوق الملكية التي يتعين تسجيلها قد تم إثباتها بالفعل ، على سبيل المثال تؤكد الإدارة على أن كافة الالتزامات قد تم تسجيلها وتضمينها في القوائم المالية وانه ليس هناك أية التزامات خارج السجلات .

4 - التقييم والتخصيص Valuation and allocation

أن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية قد تم تضمينها في القوائم المالية عند قيم ملائمة وأي تقييم نــاتج أو أي تعديلات في التخصيص قد تم تسجيلها على نحو ملائم ، على سبيل المــثال تؤكد الإدارة على أن حسابات المدينين بها قد تم تحديدها عند القيمة الظاهرة مطروحا منها مخصص مقابل الديون المشكوك في تحصيلها .

C - تأكيدات خاصة بالعرض Presentation and Disclosure

1 - الحدوث والحقوق والالتزامات Occurrence and rights and Obligations

أن الأحــداث والعمليات والأمور الأخرى التي تم الإفصاح عنها قد حدثت بالفعل كما أنها تــتعلق بالمنشــأة ، علــى ســبيل المثال تؤكد الإدارة على أن الأحداث التي لم تحدث لم يتم تضمينها في الإفصاحات .

2 - الاكتمال Completeness

أن كافة الإفصاحات التي يجب أن يتم تضمينها في القوائم المالية قد تم تضمينها بالفعل ، علــى سبيل المثال تؤكد الإدارة على أن كافة الإفصاحات المطلوبة طبقا للإطار الدولي للتقرير المالي قد تم عملها .

3 - التبويب والقابلية للفهم Classification and understand ability

أن المعلومــات المالــية قــد تم عرضها ووصفها على نحو ملائم ، وأنه تم التعبير عن الإفصــاحات بوضــوح ، على سبيل المثال تؤكد الإدارة على إن كافة الالتزامات طويلة الأجل المحــددة في تاريخ الميزانية العمومية بعد دورة تشغيل واحدة أو سنة واحدة وان أي ظروف خاصة يتعلق بالالتزامات قد تم الإفصاح عنها بوضوح .

4 - الدقة والتقييم

أن يــتم الإفصــاح عــن المعلومات المالية والأخرى بعدالة وعند قيمتها الملائمة ، على سبيل المثال تؤكد الإدارة على أن أرصدة الحساب لم يتم تحريفها جوهريا .

يوضح الشكل الإيضاحي رقم (1/9) بعض تأكيدات الإدارة وأهداف المراجعة ذات الصلة ، وتعــريفاتها ، ومثال على كل نوع من إجراءات المراجعة التي قد تكون مطلوبة لذلك التأكيد تأسيسا على مراجعة حسابات المدينين .

شكل إيضاحي رقم (9 / 1)

تأكيدات القوائم المالية والتعريفات والإجراءات

الخاصة بمراجعة حسابات المدينين

التأكد	التعريف	الإجراءات
الوجود	أن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية موجودة .	√ المصادقة على أرصدة حساب العميل . √ فحص مستندات الشحن .
الحقوق والالتزامات	إن المنشأة تحوز وتسيطر على الحقوق على الأصول وإن الخصوم تمثل التزامات على المنشأة .	√ الاستفسار عن تصنيف جودة المدينين √ فحص المتحصلات النقدية .
الحدوث	أن العمليات والأحداث التي تم تسجيلها قد حدثت .وأنها تتعلق بالمنشأة .	√ فحص أوراق القبض . √ فحص فواتير المبيعات داخل الشركة .
الاكتمال	أن كافة العمليات والأحداث والأصول والالتزامات وحقوق الملكية التي يجب أن يتم تسجيلها قد تم تسجيلها بالفعل .	√ أداء الإجراءات التحليلية . √ فحص فواتير المبيعات داخل الشركة .
التقييم والتخصيص	أن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يتم تضمينها في القوائم المالية عند قيمة ملائمة وأي تقييم ناتج أو تعديلات في التخصيص قد تم تسجيلها على نحو ملائم .	√ مطابقة الأستاذ الفرعي بالأستاذ العام . √ تحديد أعمار حسابات المدينين لاختبار كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .
الدقة	أن القيم والبيانات الأخرى المرتبطة بالعمليات والأحداث المسجلة قد تم تسجيلها على نحو ملائم .	√ أعادة حساب فواتير المبيعات . √ أعادة أداء عمليات المبيعات .

التبويب	أن العمليات والأحداث قد تم تسجيلها بالقيم الصحيحة .	√ الاستفسار عن سياسات الاعتراف بالإيرادات .
استقلال الفترة المالية	أن العمليات والإحداث قد حدثت في الفترة المحاسبية الصحيحة .	√ فحص حسابات البنك في الفترة التالية الخاصة بالمتحصلات النقدية . √ فحص الأشعارات الدائنة الخاصة بمرتجات المبيعات .
العرض والإفصاح	أن البند قد تم الإفصاح عنه وتبويبه ووصفه طبقا لإطار عمل مقبول للتقرير المحاسبي .	√ فحص الإفصاحات الخاصة بالالتزام بإطار عمل دولي للتقرير المالي واللوائح الواجبة التطبيق . √ فحص مستندات القروض الخاصة برهن وخصم حسابات المدينين .

1/5 النموذج المعياري لمكونات عملية المراجعة

The Standard Model of Audit Process

يقوم المراجع المهني في ضوء البيئة الدولية بمراجعة القوائم المالية، والرقابة الداخلية والالتزامات بالسياسات ، والالتزامات بالقوانين واللوائح وأدلة أفضل ممارسة Code of best Practice ، ومع ذلك فبغض النظر عن ما هو موضوع الشيء محل التأكد الذي يتم تصميم عملية المراجعة لتقييمه ، تمثل عملية المراجعة منهجية محددة بدقة لمساعدة المراجع على جمع أدلة إثبات كافية وصالحة .

وعادة ما يتم استخدام نموذج معياري لعملية المراجعة ذو أربعة مراحل هي:

1 – قبول العميل (المرحلة السابقة للتخطيط) .

2 – تخطيط وتصميم مدخل المراجعة .

3 – الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات .

4 – إتمام عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة .

يوضح الشكل الإيضاحي رقم (1/10) نموذج عملية المراجعة ذات المراحل الأربعة ومكوناتها الفرعية الأساسية :

الشكل الإيضاحي رقم (1/10)

نموذج عملية المراجعة

المرحلة الأولى : قبول العميل Client Acceptance

الهدف : تحديد قبول العميل والقبول عن طريق العميل ، وتقرير الحصول على عميل جديد أو استمرار العلاقة مع عميل قائم ونوع ومقدار أعضاء فريق العمل المطلوبين .

الإجراءات : 1 – تقييم الخلفية السابقة عن العميل والأسباب المرتبطة بالمراجعة .

2 – تحديد ما إذا كان المراجع قادرا على الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية بخصوص العميل .

3 – تحديد الحاجة إلى مهنيين آخرين .

4 – الاتصال بالمراجع السابق .

5 – أعداد مقترح قبول العميل .

6 – اختيار أعضاء فريق المراجعة لأداء عملية المراجعة .

7 – الحصول على خطاب تكليف أو تعاقد .

المرحلة الثانية : التخطيط Planning

الهدف : تحديد مقدار ونوع دليل الإثبات والفحص المطلوب لأعضاء المراجع والتأكد بأنه ليس هناك تحريف جوهري في القوائم المالية .

الإجراءات: 1– أداء إجراءات مراجعة لفهم المنشأة والبيئة التي تعمل فيها متضمنا ضوابط الرقابة الداخلية للمنشأة.

2 – تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية للقوائم المالية .

3 – تحديد الأهمية النسبية .

4 – أعداد مذكرة تخطيط وبرنامج مراجعة يتضمن استجابة المراجع للمخاطر المحددة .

المرحلة الثالثة : الاختبار وأدلة الإثبات Testing and Evidence

الهدف : اختبار أدلة الإثبات المدعمة لضوابط الرقابة الداخلية وعدالة القوائم المالية

الإجراءات: 1– اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية .

2 – اختبارات التحقق الأساسية للعمليات .

3 – الإجراءات التحليلية .

4 – اختبارات تفاصيل الأرصدة .

5 – البحث عن التزامات غير مسجلة .

المرحلة الرابعة : التقييم والتقرير Evaluation and Reporting

الهدف : إتمام إجراءات المراجعة وإصدار رأى المراجعة .

الإجراءات: 1– تقييم أدلة الإثبات المرتبطة بالحوكمة .

2 – أداء إجراءات لتحديد الأحداث اللاحقة .

3 – فحص القوائم المالية وأي تقرير ذو أهمية .

4 – أداء إجراءات الانتهاء من العملية .

5 – أعداد أمور خاصة باهتمام الشركاء .

6 – التقرير إلى مجلس الإدارة .

7 – أعداد تقرير المراجعة .

1 - مرحلة قبول العميل Client Acceptance

تقـوم منشأة المراجعة بتنفيذ عملية المراجعة سواء لكل من العملاء القائمين أو العملاء الجـدد . وبالنسـبة للعملاء القائمين ليس هناك كثير من الأنشطة المرتبطة بقبول العميل عند أداء مـراجعة سـنة أخرى ، حيث تكون منشأة المراجعة ذات خبرة وتآلف مع الشركة محل المـراجعة ، كما أن لديها تعامل كبير بالمعلومات الخاصة باتخاذ قرار القبول ، ومع ذلك ففي حالـة إذا مـا تم التوصل إلى أن مخاطر أعمال المراجع مرتفعة على نحو غير مقبول (على سـبيل المثال قيام العميل بالغش أو التصرف بشكل غير قانوني) ، فإن المراجع يقوم بإعادة دراسـة الاسـتمرار في التعاقد ، عموما أن منشآت المحاسبة لديها إجراءات دقيقة وصارمة لإعادة دراسة التكليفات ذات المخاطر المرتفعة .

وعـندما يقـترب العمـلاء المحتملين من مكتب المراجع بطلب للمزايدة على مراجعتهم المالـية فـأن منشـآت المراجعة يجب أن تفحص وتتحدى الخلفية التاريخية الخاصة بأعمال العمـيل وقوائمه المالية وصناعته ؛ تضمن عملية قبول العميل تقييم الخلفية الخاصة بالعميل واختـيار العامليـن المرتبطيـن بالمـراجعة بالإضافة إلى تقييم الحاجة والمتطلبات الخاصة باستخدام عمل المهنيين الآخرين .

2- مرحلة التخطيط Planning

يجـب أن تخطـط منشأة المراجعة عملها حتى تتمكن من أداء عملية مراجعة فعالة على نحو كفء وخلال توقيت مناسب .

يجـب أن تتأسس الخطط على معرفة أنشطة وأعمال العميل ، ويتم تطوير الخطط بعـد الحصـول على فهـم أساس بخلفية الأعمـال وبيئـة الرقابـة Control Environment وإجـراءات الرقابـة Control Procedures والنظـام المحاسبـي للعميل بالإضافة إلى أداء الإجـراءات التحليلـية ، أمـا الجزء الثاني من عملية التخطيط فتتمثل في تحديد مخاطر التكلـيف وتحديد مستويات الأهمية النسبية وأخيرا فإن المراجع يقوم بإعداد برنامج للمراجعة audit Program والـذي يلخص طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المطلوبة لجمع أدلة الإثبات .

أن أحـد أكـثر المبادئ المقبولة السائدة بشكل واسع عن المراجعة تتمثل في أهمية هيكل الـرقابة الداخلية Internal Control Structure للعميل للمعلومات المالية ذات المصداقية ، وإذا كـان لدى العميل رقابة داخلية كافية لتوفير بيانات موثوق فيها وحماية للأصول والسجلات فـأن مقـدار أدلة الإثبات المطلوبة والمخططة سيكون أقل بشكل جوهري مقارنة بالحالة عندما تكـون ضـوابط الرقابة الداخلية غير كافية ، لذلك يعتبر تقييم ضوابط الرقابة الداخلية جزء ذو أهمية جدا في عملية التخطيط .

ويتضـمن هـيكل الرقابة الداخلية للمنشأة خمس أنواع أساسية للسياسات والإجراءات ، حيـث تصمم الإدارة وتطبق تلك العملية من اجل توفير تأكد معقول بان أهداف الرقابة سوف يتم الوفاء بها .

تتمثل تلك المكونات الخمس للرقابة الداخلية فيما يلي :

1 – بيئة الرقابة .

2 – تقييم المخاطر .

3 – إجراءات الرقابة .

4 – المعلومات والتوصيل .

5 – المتابعة .

يوضـح الشـكل رقم (1/11) وجهة نظر بيانية لنتائج التخطيط وإعداد برنامج المراجعة في ضوء فهم الشركة وبيئتها وتحليل نظام الرقابة الداخلية بها وتحليل التأكيدات ذات الصلة .

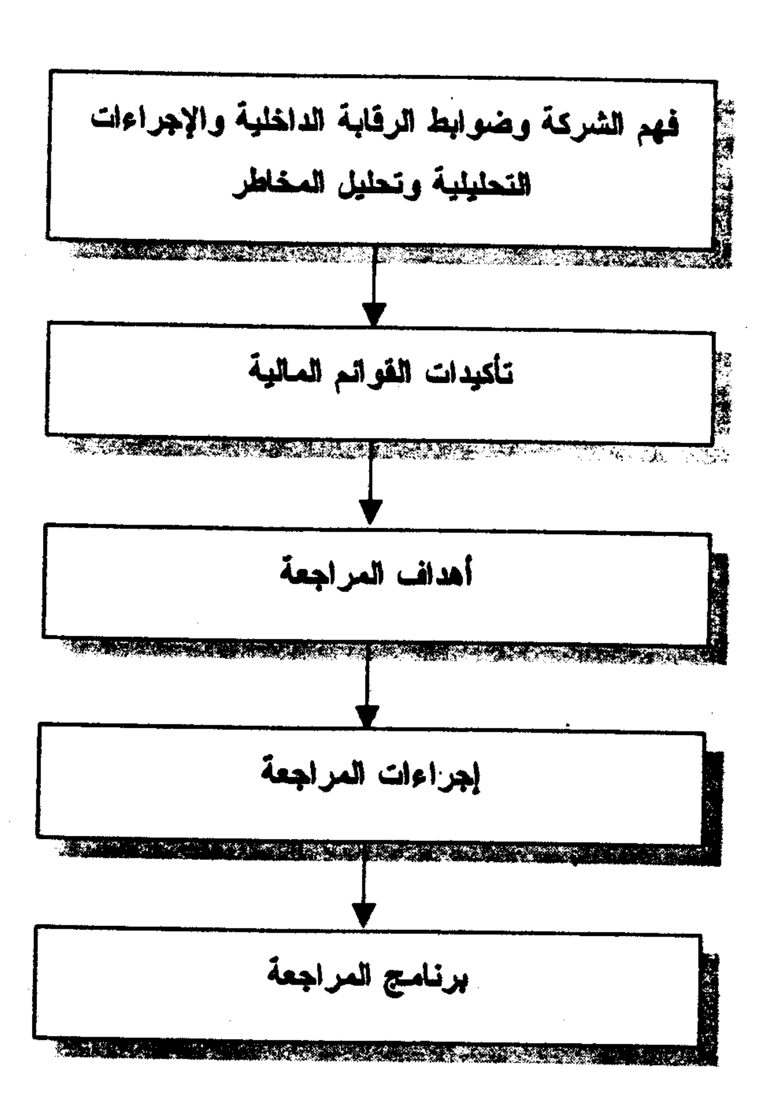
3 – الاختبار وأدلة الإثبات Testing and Evidence

يجب أن يتم أداء عملية المراجعة وإعداد التقرير بعناية مهنية واجبة عن طريق أشخاص لديهـم تدريـب وخـبرة وكفاية كافية في المراجعة ، كما يجب أيضا على المراجع أن يكون مسـتقلا عـند أداء عملـية المراجع ، كما يجب الاحتفاظ بسرية نتائج المراجعة كما تتطلب قواعـد الأخلاقيات الدولية ، ويعنى مصطلح العنايـة المهنية الواجبة Due Professional Care ، أن يكـون المراجع مسئولا مهنيا عن الوفاء بواجباته باجتهاد وعلى نحو حريص .

أن العناية الواجبة تتضمن إتمام أوراق العمل وكفاية أدلة إثبات المراجعة وملائمة تقرير المراجعة .

شكل إيضاحي رقم (11 / 1)

تطوير برنامج للمراجعة



تتطلب مرحلة اختبار وجمع أدلة الإثبات من مراحل عملية المراجعة أولا اختبار أي ضوابط رقابية داخلية يتوقع أن يعتمد المراجع عليها ، ومتى تم ذلك يجب على المراجع أن يقرر أية اختبارات تحقق أساسية إضافية يتم أدائها ، أن فهم ضوابط الرقابة الداخلية مطلوب لتحديد أي نوع الاختبارات (طبيعة الاختبارات) يتم أدائها ، ومتى يتعين أن يتم أدائها (توقيت) بالإضافة إلى عدد الاختبارات التي يتعين القيام بها (مدى نطاق الاختبارات) .

جمع أدلة الإثبات Gathering Evidence

يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات مراجعة كافية وملائمة من خلال أداء اختبارات الالتزام بالضوابط الرقابية وإجراءات التحقق الأساسية التي تمكنه من التوصل إلى استنتاجات معقولة والتي على ضوئها يتأسس رأى المراجعة .

تشير اختبارات الالتزام بالضوابط الرقابية **Tests of Controls** إلى تلك الاختبارات المصممة للحصول على تأكد معقول بان الضوابط الرقابية لنظام المعلومات المالي تكون محل تشغيل وتفعيل ، أما إجراءات التحقق الأساسية **Substantive-Procedures** فانها تلك الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات ترتبط بدقة وإتمام وصحة البيانات المنتجة عن طريق النظام المحاسبي، وتتضمن الإجراءات ثلاثة أنواع هي لختبارات تفاصيل العمليات ، وأرصدة الحساب بالإضافة إلي تحليل المؤشرات والاتجاهات الهامة(الإجراءات التحليلية).

4 – مرحلة التقييم والتقرير Evaluation and Reporting

يجب أن يقوم المراجع بفحص وتقييم الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها في ضوء أدلة إثبات المراجعة التي في ظلها يتم تأسيس رأيه عن المعلومات المالية ، ويتضمن ذلك الفحص والتقييم تكوين استنتاج شامل عما إذا كان :

1 – قد تم أعداد المعلومات المالية باستخدام سياسات محاسبية مقبولة يتم تطبيقها بثبات .

2 – أتفاق المعلومات المالية مع اللوائح الملائمة والمتطلبات الإلزامية .

3 – أتساق الصورة المعروضة عن طريق المعلومات المالية كوحدة واحدة مع معرفة المراجع لأعمال المنشأة .

4 – أن هناك إفصاح كاف عن كافة الأمور الهامة الملائمة مع العرض الصحيح للمعلومات المالية .

ويجب أن يقوم المراجع بأداء إجراءات مراجعة أخيرة قبل أن يتم كتابة تقرير المراجعة ، حيث يتعين على المراجع القيام بالآتي :

- الحصول على خطابات قانونية .
- تحديد الأحداث اللاحقة .
- تنفيذ الفحص الشامل والعام .
- فحص كافة الأمور الهامة التي يتضمنها التقرير السنوي والتقرير إلى مجلس الإدارة .
- الحصول على خطاب تمثيل من الإدارة Management representation letter.
- تنفيذ إجراءات تحليلية أخيرة أو أية إجراءات نهائية أخرى .
- أعداد أمور خاصة تلفت انتباه الشركاء .

رأي المراجعة The Audit Opinion

يجب أن يتضمن تقرير المراجعة تعبير مكتوب وواضح لرأي المراجع عن المعلومات المالية ، ويشير الرأي غير المتحفظ Unqualified Opinion إلى اقتناع المراجع في كافة النواحي الهامة بالأمور ذات الصلة ، وعندما يتم إعطاء رأى متحفظ qualified أو رأى عكس adverse أو الامتناع عن إبداء الرأي Disclaimer فأن تقرير المراجعة يجب أن ينص على الأسباب ذات الصلة على نحو واضح ومعرفي .

1/6 تنظيم منشآت المراجعة Organizing Audit Firms

منشآت المحاسبة العامة الدولية International Public Accountancy Firms

تؤثر منشآت المحاسبة الأربعة الكبر (المعروفة بالأربعة الكبار The Big four) على المراجعة الدولية بسبب أعمالها المتدفقة في كثير من البلدان وعضويتها في عديد من التنظيمات المحاسبية المهنية العالمية ، أن كافة تلك المنشآت تحقق إيرادات تتعدى بلايين الدولارات ، وتتمثل تلك المكاتب الأربعة الكبار في كل من:

1 - Deloitte ، 2 - Ernst & young ، 3 - KPMG ،

4 - Price water House Coopers .

ويجـــدر الإشارة فان منشآت المحاسبة المتعددة الجنسية تتخذ شكل تنظيمي لمكاتب المراجعة يتمـــثل في شركات التضامن أو شركات المساهمة المهنية ، وذلك الشكل القانوني مازال هو السائد الآن ، أن الأشـــكال القانونية تتباين خلال دول العالم بين البلدان وكذلك فيما بين المنشآت ، وحديثا فقـــد نشـــأت أشـــكال تنظيمـــية تـــتخذ الشكل ذات المسئولية المحددة على سبيل المثال شركات الأشخاص ذات المسئولية المحدودة Limited Liability Partnership (LLP) .

أعضاء فريق العمل المهنيين Professional Staff

يقـــوم الشركاء بتعيين أعضاء فريق عمل مراجعة مهنيين لمساعدتهم في أداء عملهم ، أن الشـــكل الهرمي التنظيمي في منشأة المراجعة الدولية النمطي يوضحه الشكل البياني رقـــم (1/12) ، والذي يتضمن الشركاء ، المديرين ، المشرفين ، والمراجعين الأوائل أو المراجعين المســـئولين والمحاســـبين التنفيذيين ، وعادة ما يبدأ الموظف الجديد كمحاسب تحت التمرين ويأخذ سنوات عديدة عند كل تصنيف قبل أن يحصل علي مركز الشريك ، وتجدر الإشارة إلى أن نماذج الموارد البشرية سوف تتباين فيما بين منشآت المراجعة ، وتصف المناقشة التالية الأعمال الشائعة ذات الصلة بكل فئة في ذلك التصنيف .

المحاسبون التنفيذيون (أو المساعدون تحت التمرين)

Staff Accountants (or Junior Assistants)

تتمثل الوظيفة الأولى عندما يبدأ أي فرد في الدخول لمهنة المحاسبة العامة في المحاسبة التنفـــيذية والتي يطلق عليها أيضا المحاسب تحت التمرين أو المحاسب المساعد ، وهم غالبا ما يؤدون مهام المراجعة الأكثر تفصيلية وروتينية .

المحاسبون الأوائل (أو المشرفون) Senior Accountants (or Supervisors)

أن المراجع الرئيسي Senior Auditor أو المسئولين عن عملية المراجعة هم الذين يتحملون مســـئولية العمـــل الميداني للمراجعة ، وعادة ما يأخذون ما بين سنتين أو أكثر من الخبرة في المـــراجعة العامـــة ، ويـــأخذ المراجع الرئيسي دورا رئيسيا في تخطيط عملية المراجعة ويكون مسئولا رئيسيا عن أداء تكليف المراجعة عند موقع أعمال العميل ، وقد يقوم بتخطيط والأشراف علـــى عملـــيات المراجعة الأكثر تعقيدا الشريك أو المدير عند التخطيط بالإضافة إلى المدير عند الأشراف على التكليف .

شكل إيضاحي رقم (1/12)

الشكل الهرمي التنظيمي لمنشأة المراجعة الدولية

الشريك
Partner

ملاك منشأة المراجعة

المديـــــر
Manager

الأشراف على المراجعات المؤداة
عن طريق المراجعين الأوائل

المحاسبين الأوائل **Senior Accountants**
(المشرفون **Supervisors**)

وتقع عليهم مسئولية العمل الميداني لعملية المراجعة حيث عادة
ما يكون لهم سنتين من الخبرة أو أكثر بالمراجعة العامة

المحاسبون التنفيذيين **Staff Accounts** أو المحاسبون تحت التمرين
(المساعدين **Junior Assistants**)

وهم يؤدون الوظيفة الأولى بمجرد دخول أي فرد لمهنة المحاسبة العامة

ويقــوم المــراجع الأول بالأشراف على عمل أعضاء فريق المراجعة ، كما يقوم بفحص أوراق العمــل والموازنـــات الزمنـــية والمساعدة في أعداد مسودة تقرير المراجعة ، ويحتفظ المــراجع الأول أيضـــا بشكل مستمر بساعات قيام أعضاء فريق المراجعة في كل مرحلة من عملـــيات الفحص كما يحتفظون بالمعايير المهنية للعمل الميداني ، ذلك العمل يخضع للفحص والموافقة عن طريق المدير والشريك .

المديرون Managers

يقـــوم المديــر بالأشـــراف على المراجعات المؤداة عن طريق المراجعين الأوائل، حيث يســاعد المديــر هؤلاء المراجعين الأوائل في تخطيط برامج المراجعة ، وفحص أوراق العمل دوريا بالإضافة إلى تزويدهم بالإرشادات الأخرى ، أن المدير يكون مسئولا عن تحديد وتطبيق إجــراءات المـــراجعة الواجبة التطبيق علي مراجعات خاصة والاحتفاظ بمعايير موحدة للعمل الميدانـــي ، وغالـــبا مـــا يكـــون علي هؤلاء المشرفين مسئولية إتمام وجمع مطالبات منشأة المـــراجع إلـــى عميل المراجعة، وحتى يصبح المراجع مديرا يتعين عليه الحصول على خبرة تـــبلغ علـــى الأقـــل خمس سنوات ، كما أنه يحتاج إلى الحصول على معرفة واسعة وحديثة بقوانيـــن الضرائب ، والمعايير المحاسبية واللوائح الحكومية ، ومن الأرجح أن يكون المدير متخصصا في المتطلبات المحاسبية لأحد الصناعات الخاصة .

الشركاء Partners

يتمـــثل شـــركاء المراجعة في ملاك منشأة المراجعة ، أن التغير في الهيكل القانوني يشير أنه فـــي بعـــض البلدان فأن الملاك يمثلون رؤساء المنشأة ، وهم يرتبطون بشكل كبير بأعمال تخطيط المـــراجعة وتقيـــيم نتائجها وتحديد رأي المراجعة، أن درجة ارتباط هؤلاء بعملية المراجعة سوف يتبايـــن سواء فيما بين منشآت المراجعة وفيما بين التكليفات ذاتها بسبب أن المنشآت يتعين عليها أن تؤكـــد أن الشـــركاء يخصصـــون وقـــتهم بطريقة ملائمة ، وبطبيعة الحال فإن الشركاء سوف يفوضون كثير من العمل كلما كان ذلك ممكنا إلى مديرين ومراجعين أوائل من ذوى الخبرة .

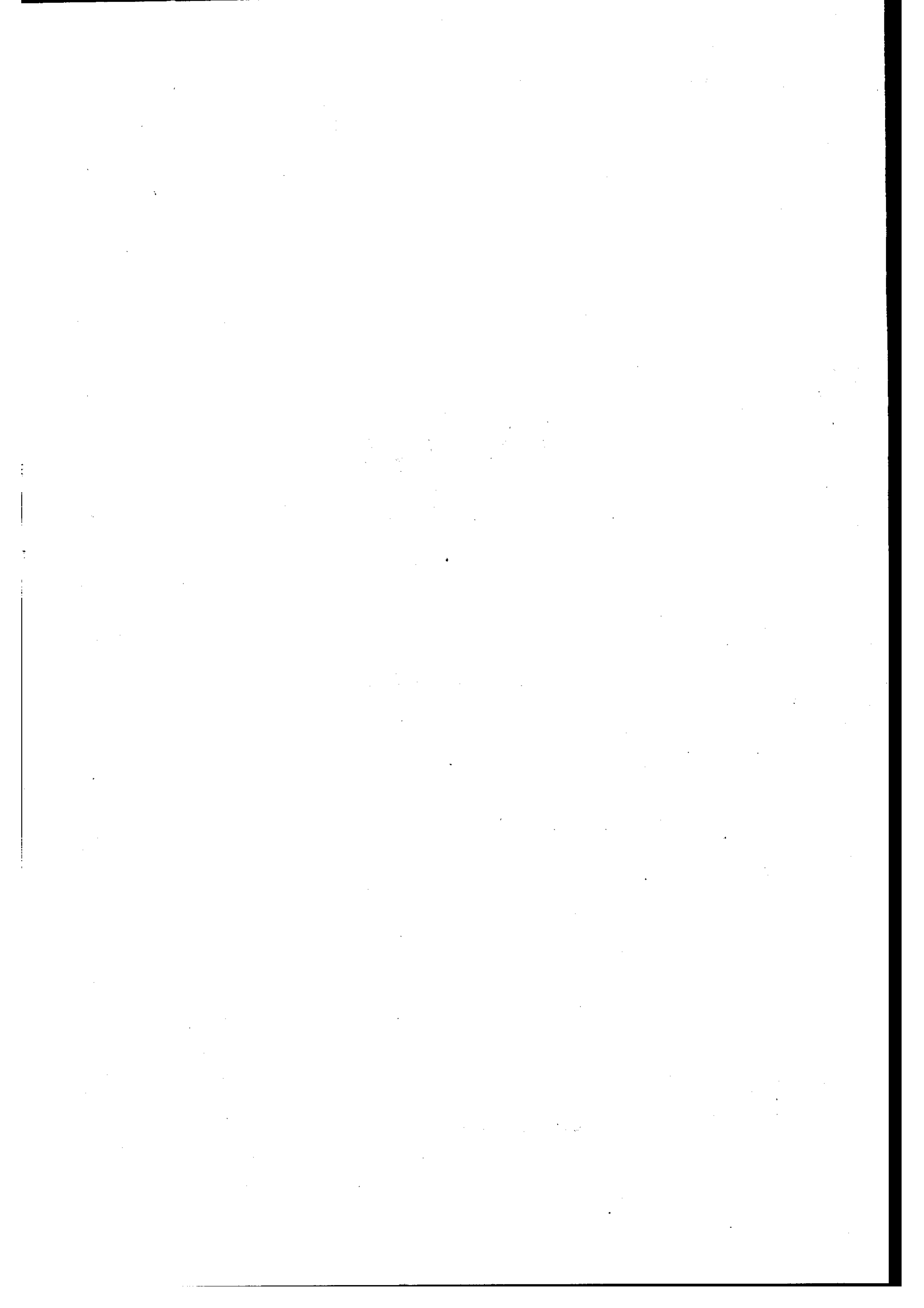
تتضـــمن الواجبات الأخرى للشركاء في الاحتفاظ بالعقود مع العملاء ، وكذلك حسم الجدال الـــذي قـــد ينشـــا مع حضور اجتماعات الجمعية العامة للشركة محل المراجع للإجابة على أي استفسارات تتعلق بالقوائم أو ترتبط بتقرير المراجع ، كما أنهم قد يقومون بتعيين أعضاء العمل

الجـدد . وفحـص أوراق عمل المراجعة . والأشراف على فريق عمل المراجعة وتوقيع تقارير المـراجعة تأسيسـا على تعقيد التكليف ، وقد يتخصص الشركاء في مجالات متخصصة ، على سـبيل المثال قوانين الضرائب أو صناعات خاصة ، أن الشريك عموما هو الشخص الذي يجب أن يـتخذ القـرارات النهائية المرتبطة بأحكام المراجعة أو غيرها من خدمات منشآت المحاسبة العامة المهنية المعقدة .



الفصل الثاني

سوق المراجعة



الفصل الثاني

سوق المراجعة

The Audit Market

2/1 نظريات الطلب والعرض على خدمات المراجعة .

2/2 تنظيم المراجعة ودور مجلس الأشراف العام .

2/3 منشآت المراجعة .

2/4 جودة المراجعة وتحديد أتعابها .

2/5 المسئولية القانونية للمراجع .

2/6 التطورات الجارية في سوق المراجعة .

2/7 الدراسات والتشريعات التي أثرت على سوق المراجعة .

2/1 نظريات الطلب والعرض على خدمات المراجعة

Theories On The Demand and Supply Of Audit Services

أن ظهــور مراجعي اليوم قد نشـ علي وجه التحديد أثناء الثورة الصناعية التي بدأت في بريطانيا العظمى أثناء عام 1780 ، تلك الثورة قد أدت إلي ظهور الشركات الصناعية الكبيرة مــع وجود هياكل بيروقيراطية معقدة ، وبالتدرج بدأت الحاجة إلي البحث عن تمويل خارجي لــتمويل التوســعات ، والفصل بين الملكية والإدارة ، وقد أدت تلك التطورات إلي الطلب على خدمــات المتخصصــين في المحاسبة و المراجعة سواء أكانت داخلية أم خارجية . أن النظام المؤسسي لمهنة المراجعة ليست إلا مجرد مسألة وقت .

ضوابط الرقابة الداخلية للإدارة على الأعمال والاتصالات

Management Controls Operations and Communications

لــلإدارة رقابة على النظم المحاسبية للمنشأة التي يقوم المراجعون بمراجعتها ، فالإدارة ليســت مسئولة فقط عن التقارير المالية للمستثمرين إنما أيضا لها السلطة على تحديد طبيعة التمثيل الدقيق التي توصف داخل تلك التقارير ، ومع ذلك فأن الإدارة نادرا ما يتوقع أن تأخذ وجهة نظر غير متحيزة ونزيهة لتلك العملية .

توصيل القوائم المالية إلي أصحاب المصالح

Communications To Stakeholders The Financial Statements

تقيس التقارير المالية فعالية أداء الإدارة لواجباتها ، حيث أن لتلك التقارير تأثيرا هاما على مرتــبات الإدارة وعلــى قمة مساهمة المديرين في المنشأة وحتى على استخدامها المتصل مع الشــركة ، ومــن أجــل زيادة ثقة المستثمرين والدائنين بتلك القوائم المالية يتم تزويدهم برأي مستقل وفني خبير على عدالة وصدق تلك التقارير ويقوم المراجع عادة بتوفير ذلك الرأي .

أن الطلــب علــى خدمات المراجعة قد يتم شرحه عن طريق نظريات عديدة مختلفة، بعض من تلــك النظريات مثل نظرية الثقة Theory of Inspired Confidence ونظرية الوكالة Agency Theory قد تم تقديم دراسات وأبحاث والتقرير عن نتائجها ، إلا أن هناك نظريات أخري قد تأسست علــى مدارك الجمهور، على سبيل المثال نظرية رجل البوليس Policeman Theory ، ونظــرية إضــفاء المصــداقية Lending Credibility Theory والتــي تخدم الكثير كنقطة للإحالة وليس مجرد بناء بحثي ، يوضح الشكل رقم (2/1) نظريات المراجعة الأربعة .

شكل رقم (2/1)

توضيح نظريات المراجعة الأربعة

نظرية رجل البوليس Policeman Theory

تتمـــثل مهمـــة المراجع في التركيز على الدقة الحسابية بالإضافة منعواكتشا الغش.

نظرية اضفاء المصداقية Lending Credibility Theory

يـــتـ م اســـتخدام القوائـــم المالـــية المراجعة عن طريق الادارة من اجل تعزيزثة اصحاب المصالح فى اشراف او وكالة الادارة .

نظرية الثقة الملهمة Theory Of Inspired Confidence

أن الطلب على خدمات المراجعة تمثل النتيجة المباشرة المشاركة أصحابالمصالا الخارجــية (الطــرف الثالـــث) في الشركة ، لن أصحاب المصالح يطلبونالمساعا المحاسبية على الإدارة في مقابل مشاركتهم بالشركة ، حيث أن المعلومات المقدمات طــريق الإدارة يمكـــن أن تكـــون متحيزة ، وبسبب وجود تعارض محتمل بينهصالا الإدارة وأصحاب المصالح الخارجية فإن مراجعة تلك المعلومات يعتبر أمرا لازما .

نظرية الوكالة Agency Theory

يـــنظر الـــى الشركة على أنها نتيجة لكثير أو قليل من العقود ، و التي فيظلا تقـــوم مجموعـــات عديـــدة بعمل بعض الأنواع من المشاركة بالشركة فى ظلهاتقد مجموعـــات عديدة بعمل نوع معين من المشاركة بالشركة فى ظل سعر معين .ويتـ تعييـــن مـــراجع ذو ســـمعة وشـــهرة ليس فقط لمصلحة الطـ رف الثالث وانيا لمصلحة الادارة .

نظرية رجل البوليس Policeman Theory

هل المراجع يعتبر مسئولا عن اكتشاف الغش مثل رجل البوليس ؟ أن نظرية رجل البوليس ترتكز وتنصب على تلك الفكرة . فحتى أعوام الأربعينات كانت الفكرة المنتشرة تنحصر في أن مهمة المراجع تتمثل في التركيز على الدقة الرياضية بالإضافة إلي منع واكتشاف الغش ، ومع ذلك فمنذ أعوام الأربعينات حتى نهاية القرن كان هناك تحول للمراجعة من مجرد التحقق من الحقيقة Verification Of Truth إلي التحقق من عدالة Fairness القوائم المالية ، أن أحداث الغش الحديثة في القوائم المالية على سبيل المثال شركات انرون ، زيروكس ، اشولد وتايكو قد أدت إلي اعتبارات هامة لتلك النظرية . وقد اصبح الان يوجد جدل مستمر على مسئولية المراجع عن اكتشاف والإفصاح عن الغش Fraud الذي يجعل الفكر يعود إلي مدارك الجمهور الأولي الأساسية التي تأسست عليها تلك النظرية .

نظرية إضفاء المصداقية The Lending Credibility Theory

أن أحد مدارك الجمهور الأخرى تتمثل في الوظيفة الرئيسية للمراجعة ، والتي تنصب على إضافة المصداقية إلى القوائم المالية ، ولذلك فقد ركزت أدبيات المراجعة على تلك النظرية ، حيث أن القوائم المالية المراجعة تستخدم عن طريق الإدارة لتعزيز ثقة أصحاب المصلحة في وكالة وإشراف الإدارة ، وحتى يقوم أصحاب المصالح مثل المساهمين والحكومة أو الدائنين باتخاذ قراراتهم تأسيسا على تلك المعلومات التي تقدم إليهم، فإنهم يجب أن يكون لديهم ثقة بأنها تعبر عن التمثيل العادل للبيئة الاقتصادية للمنشأة . وعند مراجعة الأدبيات المرتبطة بذلك المصطلح يتضح أنها تعنى تماثل المعلومات Information Asymmetry ، ومع ذلك توجد نظرية الأسواق الكفئة التي تعتبر أن المعلومات المراجعة لا تشكل الأساس الرئيسي للقرارات الاستثمارية التي تتخذ عن طريق المستثمرين .

نظرية الثقة The Theory Of Inspired Confidence

تم تطوير تلك النظرية في أواخر أعوام 1920 عن طريق الهولندي Limperg وعلى النقيض من النظريات السابقة فإن تلك النظرية تدرس وتهتم بكل من جانبي الطلب والعرض على خدمات المراجعة ، وطبقا لتلك النظرية فإن الطلب على خدمات المراجعة يعتبر النتيجة المباشرة لمشاركة أصحاب المصالح الخارجيين (أفرد الطرف الثالث) في الشركة . أن أصحاب

المصالح هؤلاء يطلبون تطبيق المساءلة المحاسبية على الإدارة في مقابل مشاركتهم بالشركة ، وحيث أن المعلومات المقدمة عن طريق الإدارة يمكن أن تتعرض للتحيز وبسبب وجود تعارض محتمل بين مصالح الإدارة ومصالح أصحاب المصالح الخارجية فإن مراجعة تلك المعلومات يعتبر أمرا لازما ، وبخصوص مستوى تأكد عملية المراجعة الذي يجب أن يوفره المراجع فإن Limperg تبنى مدخل معياري Normative Approach ، حيث يجب أن يتصرف المراجع بطريقة معينة من شأنها عدم أصابته بخيبة أمل في توقعات الشخص الخارجي الرشيد Rational Outsider ، بينما في الجهة الأخرى فإنه لن يستثير توقعات اكبر في تقريره مما يبرره فحصه . ولذلك ففي ظل احتمال تغيرات التكنولوجيا في المراجعة ، فإن المراجع يجب أن يفعل كل شئ للوفاء بتوقعات الجمهور المعقولة.

نظرية الوكالة Agency Theory

في ظل نظرية الوكالة التي اقترحها اصليا كل من Watts and Zimmerman فإن المراجع ذو السمعة الطيبة هو المراجع الذي يتوقع أن يفي بالتوقعات المعقولة والذي يتم تعيينه ليس فقط لمصلحة الطرف الثالث وأما أيضا لمصلحة الإدارة ، كما أن الشركة ينظر إليها على أنها تمثل ناتج وجود كثير أو قليل من العقود الرسمية التي في ظلها تقوم مجموعات عديدة بعمل نوع معين من المشاركة للشركة في ظل سعر معين . تحاول إدارة الشركة أن تحصل على تلك المشاركات في ظل ظروف مثلى للإدارة مثل معدلات فائدة منخفضة من البنوك أو أسعار اسهم مرتفعة لحملة الأسهم أو رواتب مخفضة للعاملين .

في ظل تلك العلاقات ينظر على أنها وكيل Agent يحاول أن يحصل على مساهمات من الاصلاء Principals على سبيل المثال البنوك وحملة الأسهم والعاملين . أن تكلفة علاقة الوكالة Costs of an Agency تمثل تكاليف متابعة Monitoring Costs (تكلفة متابعة الوكلاء) ، تكاليف المزايدة Bonding Costs (التكاليف التي تستحق عن طريق الوكيل للتأكد من أن الوكلاء لن يأخذوا تصرفات عكسية ضد الاصلاء) بالإضافة إلى الخسارة المتبقية Residual Loss (الخسائر التي تنتج رغما عن تحمل تكاليف المتابعة والمزايدة) .

إلمام الإدارة بالكثير عن تماثل المعلومات

Symmetry Management Knows More -Information

تنشأ عديد من التعقيدات في ظل علاقة الوكيل – الأصيل Agent-Principal Relationship.

حيث يكون للوكيل (الإدارة) ميزة ملحوظة على الأصيل بخصوص المعلومات الخاصة بالشركة ، وبصفة أساسية تعرف الإدارة الكثير عن قدرة الشركة على إعادة سداد القروض مما تعرفه البنوك ، كما أنها تعرف بشكل افضل الأرباح الفعلية اكثر مما يعرفه حملة الأسهم . علاوة على ذلك فإن الإدارة تعرف جيدا بالمقارنة بالعاملين عما إذا كانت الظروف المالية للشركة من شانها إتاحة استمرارية التوظف العام القادم اكثر من أي شخص ، ومع ذلك فإن الإدارة تحتاج أن ينظر الأصيل إليها بشكل جيد حيث أنها تعتمد على الأصيل كلية في الهيكلة المالية للمشروع التي تقوم الإدارة بالأشراف عليها .

من اجل يكون لدى الاصلاء (الذين يستردون الأسهم في الشركة أو يقرضون الشركة الأموال) ثقة في المعلومات المقدمة عن طريق الإدارة يتعين أن تكون تلك المعلومات ذات موثوقية ومصداقية ويعنى ذلك أن هناك دافع لكل من المديرين والمستثمرين الخارجين عند ارتباطهم بمراجعين ذوى سمعة .

جانب العرض لنظرية الوكالة Supply Side Of Agency Theory

يمكن أن تستخدم نظرية الوكالة أيضا لشرح جانب العرض لسوق المراجعة، حيث أن مساهمة عملية المراجعة للطرف الثالث يتم تحديدها بشكل أساسي عن طريق احتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية (أو المخالفات الأخرى مثل الغش أو التصرفات غير القانونية) ، ورغبة المراجع في التقرير عن تلك الأخطاء (عن طريق التحفظ في تقرير المراجع) حتى ضد رغبة الشركة محل المراجعة Auditor (مما يؤكد استقلال المراجع) . أن تكاليف مثل خسارة السمعة والتي تم شرحها في دراسات تجريبية عديدة قد أظهرت أن منشآت المراجعة التي فقدت ثقة الجمهورRebuke قد انعكس بانخفاض في شريحتها التسويقية .

2/2 تنظيم المراجعة ودور مجلس الأشراف العام

Audit Regulation and The Role Of Public Oversight Sigh Board

أوضحت المناقشة السابقة الطلب على المراجعة ، وفى معظم البلدان فإن ذلك الطلب قد استمر وتواصل على أساس اختياري ، بمعنى أن جانب الطلب قد ترك للشركات لها الحق أن

تقـــرر مـــا إذا كانت قوائمها المالية يتم مراجعتها أم لا ، بينما في جانب العرض فإن متطلب خدمـــات المـــراجعة قـــد تـــرك مفتوحا لسوق حرة ، وعلى الرغم أن التنظيم Regulation والتشـــريع Legislation يخـــتلفان ، فـــإن كل من الطلب والعرض لخدمات المراجعة قد تم تنظـــيمها حالـــيا بدرجـــة معينة في معظم البلدان ، وقد أشارت الأبحاث الحديثة في المحاسبة والتمويل أن البيئات القانونية الوطنية تعتبر إحداهم المحددات الرئيسية لتطوير السوق المالي ، وهـــياكل ملكـــية الشركة ، وسياسات الشركة بالإضافة إلي أنها تحدد خصائص المعلومات المحاسبية حول العالم .

فـــي معظـــم البلدان فإن المراجعة تعتبر أمرا ملزما قانونا لبعض أنواع الشركات ، على ســـبيل المـــثال ففي الولايات المتحدة والاتحاد الأوربي عادة ما يطلب من الشركات الكبيرة أو المتوســـطة الحجـــم قانونـــا أن تقدم قوائم مالية مراجعة، حيث تطبق قواعد المراجعة للاتحاد الأوربي على كافة الشركات المطلوب أن يتم مراجعتها عن طريق الحكومات العضو . ويتأبين ذلك المتطلب من حكومة إلي أخري ، على سبيل المثال ففي هولندا فإن الشركات التي تحتفظ بعدد عامليـــن اكـــثر مـــن 50 موظف أو يكون لها حجم أصول تزيد عن 3.1 مليون يورو أو أنها تحقق صـــافى مبـــيعات اكـــبر مـــن 6.2 مليون يورو يجب أن تخضع لمراجعة إلزامية كما أن البورصات الرئيسية مثل NASDAQ ، NYSE ، وبورصة لندن وطوكيو وفرانكفورت قد تبنت قواعد تتطلب من كافة الشركات المسجلة بالبورصة أن يكون لديها تقرير سنوي مراجع .

أن عـــرض خدمات المراجعة قد تم تنظيمه أيضا في معظم البلدان ، ففي الاتحاد الأوربي يـــتم أداء المـــراجعات القانونية Statutory Audit بمعنى المراجعات المطلوبة قانونا عن طريق المراجعين الذين يستوفوا متطلبات بينه معينة فيما يتعلق بالتعليم والخبرة .

مجلس الأشراف العام Public Oversight Board

هـــناك نمـــو حديث في مجالس الأشراف المحاسبية واللجان الحكومية أو المهنة لفحص عمـــل المراجعيـــن والاضطلاع بدور نشط في وضع المعايير والإلزام بها ، بصفة عامة هناك ثلاثـــة مجـــالس هامـــة ففي الولايات المتحدة يوجد مجلس الأشراف المحاسبي على الشركة العامة، وفى استراليا مجلس التقرير المالي ، وفى المملكة المتحدة مجلس الفحص .

وقـــد تطلـــب قانون Sarbanes-Oxley عام 2002 من البورصات الأمريكية أن تخلق مجلـــس إشـــراف محاســـبة علـــى الشركة العامة PCAOB ، حيث يقوم بالأشراف وفحص

عمليات المراجعة ومراجعي الشركات العامة والعقوبات على كل من المنشات والافراد عن انتهاك القوانين والتعليمات والقواعد أن المجلس حتى تلك النقطة قد قرر أن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموما المقررة عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سوف يتم تطبيقها فقط مؤقتا . وقد خول مجلس الأشراف المحاسبي على الشركات العامة سلطة الفحص الدوري المنتظم لأعمال منشآت المحاسبة العامة المسجلة ، كما سوف يفحص الانتهاكات المحتملة لقوانين البورصات والمعايير والاتساق والسلوك . أن مكاتب المحاسبة التي لها مراكز رئيسية خارج الولايات المتحدة والتي تعد تقارير مراجعة تتضمن شركات مسجلة بالولايات المتحدة في البورصة تخضع لسلطة مجلس الأشراف المحاسبي للشركات العامة .

وقد تم إبرام قانون Sarbanes-Oxley في عام 2002 عن طريق الكونجرس والذي وقع عن طريق جورج بوش (في ضوء الفضائح المحاسبية أو الشركات العامة (مثل شركتي انرون وورلد كوم) ، وذلك القانون قد ادخل إصلاحات هامة على ممارسات الأعمال الأمريكية منذ زمن فرانكلين روزفلت تهدف إلي خلق ثقة للمستثمر عن طريق تحسين جودة الإفصاح والتقرير المالي بالشركة ، وتعزيز استقلالية منشآت المحاسبة وزيادة دور ومسئولية موظفي الشركة والمديرين في التقرير المالي والفصاحات الشركة .

2/3 منشآت المراجعة Audit Firms

فيما سبق تم مناقشة جانب الطلب لسوق المراجعة والأفكار الخاصة التي يتعين على المراجعين تقديمها . والأسئلة التي يتعين أن تثار هنا هي وماذا عن جانب العرض Supply Side ؟ ، وكيف يتم هيكلته ؟ وعموما عادة ما يتم تصنيف منشآت المراجعة إلى نوعين رئيسين هما :

A) منشآت المحاسبة الأربعة الكبار .

B) منشآت المحاسبة بخلاف الاربعة الكبار .

A) مجموعة المنشآت الاربعة الكبار The Big Four Firms

نتجت تلك المنشآت بصفة جزئية من الاندماجات العديدة الرئيسية فى اواخر الثمانينات ، وتمثل مجموعة الاربعة الكبار من ديلويت وارنست ويونج ، وك بى ام جى وبرايس

ووتـــرزهاوس كوبـــرز . ان تلك المشنآت لديها شبكة عالمية من مكاتب المراجعة الشقيقة او الزمـــيلة ، وفـــى الواقـــع فقد كان هناك خمس مكاتب مراجعة كبيرة بعد سلسلة الاندماجات ، فبالإضـــافة إلـــى المنشـــآت الأربعـــة السابق كان يوجد منشأة ارثر اندرسون ، الا انه نتيجة لفضيحة انرون المحاسبية فقد السوق ثقته فى ارثر اندرسون ، وقامت تلك المنشآة فى زوال اعمالها فى عام 2002 بعد ان استمرت تحظى بدرجة احترام كبيرة لمدة 90 عاما ، ولاشك أن تلك القضية قد أوضحت كيف من الاهمية بمكان أن يستجيب المراجعون بالكامل لنظرية الثقة الملهمة من اصحاب المصالح . وذلك الموضوع الهام سيتم دراسة تفصيلا فى الفصل الخاص بقضايا اخلاقيات المهنة .

وعلى الرغم أن معظم تلك المنشآت ما تزال يتم هيكلتها كشركات تضامن قومية بدلا من كونهـــا ذات مشـــاركة دولـــية فى الارباح ، فإن تلك الشركات العضو الوطني تشارك كمنشأة رئيســـية دولـــية من خلالها يتم تطوير تكنولوجيات واجراءات وتوجيهات ذات طبيعة عالية . وبالإضـــافة إلـــي اقتسام تلك المنهجية يتم استخدام شبكات العمل ايضا للتنسيق بين تكليفات المـــراجعة الدولـــية . ان مراجع المجموعة للشركة التشغيلية العالية النطاق تستخدم خدمات مـــراجعى المنشـــآت العضو فى البلاد التى فيها يكون للعميل شركات تابعة ، وكيفية لتطورات تكنولوجـــيا المعلومـــات والاتصـــالات ، فـــإن فعالية شبكات العمل هذه وكفاءة التنسيق بين التكليفات الدولية قد تزايدت بشكل جوهرى .

وفـــيما يـــتعلق بـــتلك المنشآت الأربعة الكبار فأن خدمات المحاسبة والمراجعة تمثل لها تقريبا نصف دخل الاتعاب الاجمالى لتلك المنشآت .

B) منشآت المراجعة الأخرى بخلاف الأربعة الكبار The Non-Big Four Firms

يمكـــن أن تعـــامل تلـــك المنشآت على أنها تمثل مجموعة متجانسة Homogeneous Group ، فمـــن جهة هناك عـــدد كبير جدا من المنشآت المحلية الصغيرة تضم عدد قليل من المهنيـــين ، ومن الجهة الأخرى هناك عدد صغير من المنشآت Second Tier Firms التي لديهـــا شـــبكة أعمال دولية أيضا على الرغم من عدم امتدادها الموسع مقارنة بشبكة أعمال الأربعـــة الكـــبار ، ومـــن بيـــن الجانبين يوجد عـــدد كبير مـــن منشآت المراجعة القـــومية الإقليمية متوسطة الحجم لديها منشآت عديدة .

وغالــبا مــا يقــترح بأن منشآت المراجعة الاربعة الكبار يؤدون مراجعات عالية الجودة ســواء فـــي الفحص أو الاستقلال مقارنة بمنشآت المراجعة الاخرى المتوسطة او الصغيرة نظــرا لما تحوزه من تكنولوجيات متقدمة للغاية بالإضافة إلي أن العميل محل المراجعة سوف يشــكل مقــدار اقل من دخل أتعابها الإجمالي . وفى اطار ذلك الجدال يقترح غالبا بأن منشآت المــراجعة يتعيــن ان تكون مستقلة وحيادية تماما تجاه العملاء سواء الصغار ام الكبار ، ولا شــك أن فقد العميل الصغير بسبب المناقشة الفنية مع ادارة العميل يعتبر اقل ضررا من مجرد فقــد عمــيل كبير . علاوة على ما تقدم يفترض ان العملاء الذين يعانوا من مشاكل مالية يتم مراجعــتهم بشكل كامل وشامل وفى اطار جودة مراجعة مرتفعة مقارنة بالعملاء الذين يؤدون بشكل جيد ، حيث أن مخاطر التقاضي بسبب خطأ المراجعة يتم ادراكها بدرجة اعلى فى حالة فشل الشركات محل المراجعة .

2/4 جودة المراجعة وتحديد اتعاب المراجعة

Audit Quality and Audit Fee Determination

كــيف يتم تقييم المراجع في السوق ؟ لا شك أن ذلك التقييم يتأسس على عناصر الجودة الفنــية والطيفــية Technical and Functional Quality ، حيــث تعــرف الجودة الفنية للمراجعة على أنها الدرجة التي خلالها تستوفى عملية المراجعة توقعات العميل تجاه اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالشركة محل المراجعة وقوائمها المالية . ومن ثم فــإن جــودة المــراجعة الفنــية تدرس جودة الناتج Quality Of The Outcome لعملية المــراجعة ، وكيف يقوم المراجع بإيجاد الأخطاء في القوائم المالية بشكل افضل أو باكتشاف الغش أو تحديد مشاكل الاستمرارية ؟

أمـــا الجودة الوظيفية للمراجعة Functional Audit Quality فتعــرف بأنها الدرجة التي معها يمكن الوفاء بتنفيذ عملية المراجعة وتوصيل نتائجها حسب توقعات المستهلك ، أن ذلــك الجانــب من جودة عملية المراجعة لا يمثل النتيجة فقط بل العملية في حد ذاتها أيضا . وقــد وجد Dassen في دراسته عن سوق المراجعة أن العملاء لم يقوموا فقط بتقييم مقدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء أو الغش (الجودة الفنية Technical Quality) وإنما أيضا قــدرة المراجعين على تحديد نقاط الاهتمام للإدارة بخصوص تمويل الشركة والرقابة الداخلية أو إدارة الأعمال العامة عن طريق إعطاء رأيهم عن دقة القوائم المالية ، علاوة على ذلك فقد

قـــاموا بتقيـــيم التعاطف والتآلف Auditor's Empathy (بمعني هل يفهم المراجع أنشطة العميل ولغته- وهل هو يعرف متطلبات ذلك العميل) بالإضافة إلى تقييم مهارات الاتصال .

جودة وطول مدة الخدمة Quality and Length Of Tenure

أن أحـــد خصـــائص المهمـــة ذات الاهـــتمام تتمثل في طول مدة الخدمة ، فمعظم مهام المـــراجعة للســـنة الأولي يتم تفهمها على أنها اقل شمولا ، حيث أن المهمة تأخذ وقت معين لـــتحديد كافـــة مخاطر المراجعة المحتملة للعميل الجديد . ومع ذلك فبعد فترة طويلة قد يفقد المـــراجع شـــكه المهنـــي إذا مـــا زادت فترة ومدة الخدمة عن 10 أعوام إلي 15 عاما . أن العلاقات المذكور سابقا تخضع لكثير من أساليب البحث المختلفة ذات النتائج المختلطة .

تحديد الاتعاب Fees Determination

بصـــفة عامة تمثل تمثل الجودة أحد جانبى العملة أما الجانب الأخرى فهو يمثل مستوى الاتعاب ، وكثيرا ما تم مناقشة قضية تحديد الأتعاب عن طريق المراجعين فى ادبيات المراجعة ، وعموما تتمثل المحددات الهامة لأتعاب المراجعة في الأتي:

- حجم الشركة محل المراجعة ومدى انتشارها الجغرافي .
- حجم منشأة المراجعة .
- مستوى الخدمات الاستشارية .
- جودة نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة .
- نوع عقد الاتعاب (اتعاب ثابتة او اتعاب متغيرة) .

2/5 المسئولية القانونية للمراجع Legal Liability Of Auditor

هناك كثير من أصحاب المصالح الذين يعتمدون على القوائم المالية المراجعة، مثل (حيث تكون هناك علاقة مشتركة محددة في العقد Privity Relationship) ، وأصحاب المصالح الفعليـــن والمحتملين ، البائعين ، البنوك والدائنين الآخرين ، والعاملين والعملاء والحكومة . وعـــادة ما تتباين المسئولية القانونية للمراجع تجاه كل صاحب مصلحة من بلد إلي بلد أخر ، تلـــك المسئولية يمكن بوجه عام تصنيفها تأسيسا إلي أحد أو اكثر مـــن الآتي : القانون العام (العرفـــي) Common Law ، المسئولية المدنية The Civil Liability في ظل القانون

التشـــريعي Statutory Law ، المســـئولية الجنائـــية Criminal Liability في ظل القانون التشريعي والمسئولية التأديبية بصفة عضو من أعضاء التنظيمات المحاسبة المهنية .

المسئولية في ظل القانون العام (القانون العرفي) Liability Under Common Law

بصفة عامة تقع المسئولية الخاصة بالمراجعين فى ظل القانون العام فى مجموعتين هما: المسئولية تجاه العملاء ، والمسئولية تجاه الطرف الثالث .

المسئولية اتجاه العملاء Liability To Clients

أن الدعاوى المدنية المرفوعة عن طريق العميل عادة ما تتضمن الادعاء بان المراجع لم يكشف عن وجود غش بالقوائم المالية أو غش تم ارتكابه عن طريق العاملين (الاختلاس) ، حيـث قـد يرتكـب المراجع إهمالا Negligence عند أدائه عملية المراجعة . أن التصرف القانوني قد يكون نتيجة لخرق العقد Breach Of Contract أو من المحتمل أن يتسبب في أضرار Tractions نتيجة للإهمال وهى تعتبر لكثر التصرفات شيوعا ، حيث إنها تولد بوجه عام أحكام نقدية ضخمة نتيجة انتهاك وخرق العقد .

الالتزامات تجاه الطرف الثالث Liabilities To Third Parties

تتمـــثل أطراف الطرف الثالث في كافة أصحاب المصالح في عملية المراجعة ، وقد تكون منشأة المراجعة مسئوله تجاه الطرف الثالث .

قضية Ultramares

أن اكـــثر قضايا المراجعة شهرة في الولايات المتحدة المتعلقة بالمسئوليات تجاه الطرف الثالـــث قـــد حدثت في عام 1931 وتعرف بقضية Ultramares-Touch (Ultramares Corporation Touch étal) ، ففي تلك القضية انتهت المحكمة إلى انه على الرغم من أن المحاسبون كان مهملين في عدم اكتشاف وجود مقدار جوهري من حسابات المدينين مصطنع ووهمي ، حيث أوضح الفحص الدقيق أن هناك مقدار مؤثر قد كان مضللا واحتياليا ، إلا انهم اعتـــبروا غير مسئولين تجاه الطرف الثالث (البنك) حيث أن الدائنين لم يكونوا هم المستفيدين الرئيسين Primary Beneficiary أو أنهم طرف معروف Known Party لدى المراجع قـبل أداءه عملـــية المـــراجعة ، وقـــد أطلق على تلك القضية بقانون Ultramares والذي

بمقتضاه يعتبر الإهمال العادي Ordinary Negligence ليس كافيا للمسئولية تجاه الطرف الثالث بسبب نقص مشاركة العقد بين الطرف الثالث والمراجع .

قضية Caparo

في القضية المشهورة باسم Caparo (Caparo Industries , PLCV Dickman and Others) توصلت المحكمة البريطانية إلى حكم وقرار ينص على أن المحدد الرئيسي لمعيار العناية الواجبة Care Criterion يتمثل في الغرض الذي في ضوءه يتم تأدية خدمة المراجع ، وبالنسبة لمراجعة الحسابات السنوية فإن ذلك الغرض يتمثل في إعطاء المعلومات الضرورية للمساهمين لتمكينهم من طرح أسئلة على إدارة الشركة وممارسة حقوقهم في التصويت والتأثير على السياسة المستقبلية وعلى الإدارة .

المسئولية الالمانية German Liability

في ألمانيا للمراجعين مسئولية غير محدودة تجاه العميل إذا ما كان هناك انتهاك دولي للواجبات ، ولكن المسئولية يتم تتويجها بالقانون بمبلغ يتراوح ما بين 1000000 يورو إلي 4000000 يورو اعتمادا على الظروف المحيطة الخاصة بالانتهاك المهمل للواجبات ، أن المسئولية تجاه الطرف الثالث كما تم وصفها عن طريق قانون الضرر Tort Law قد تم تقييدها على متطلبات معينة على سبيل المثال النية وانتهاك القيم الأخلاقية ، هناك أيضا مسئولية تجاه الطرف الثالث في ظل القانون التعاقدي والذي لديه متطلبات اقل تقييدا مقارنة بقانون الضرر .

المسئولية المدنية في ظل القانون التشريعي Civil Liability Under Statutory Law

أن معظم البلاد لديها قوانين من شأنها التأثير على الالتزامات والمسئوليات المدنية للمراجعين ، فقانون الأوراق المالية على سبيل المثال قد يفرض معايير صارمة على المحاسبين المهنيين ، ففي الولايات المتحدة فإن قانون الأوراق المالية عام 1933 لم يخلق فقط هيئة بورصة الأوراق المالية SEC فقط وإنما كون قواعد الاسترداد المدنية التشريعية الأولى للطرف الثالث ضد المراجعين . أن المستثمرين الأصليين للأوراق المالية للمنشأة الذي قاموا بالتسجيل حديثا لعمل طرح اكتتاب للجمهور يمكن لهم الرجوع على المراجع عند زيادة سعر الشراء الأصلي إذا ما كانت تلك القوائم احتيالية أو مضلله .

فأى شخص قام بشراء اوراق مالية موصفه في قائمة التسجيل يمكن ان يقاضى المراجع نتيجة وجود تحريفات جوهرية او استبعادات هامة فى القوائم المالية المنشورة . ويتحمل المراجع عبء تفسير انه قام باداء فحص معقول أو إثبات أن خسارة مشترى الأوراق المالية (المدعى) قد حدثت عن طريق عوامل اخرى بخلاف تلك القوائم المالية المضللة . فإذا لم يستطع المراجع اثبات ذلك فإن المدعى سوف يكسب القضية حتما .

المسئولية الجنائية في ظل القانون التشريعي

Criminal Liability Under Statutory Law

قد يكون المحاسب المهني مسئولا جنائيا في ظل قوانين البلد او الولاية والتى تجعل التصرف ذو جرم جنائى عندما يتم غش شخص اخر عند علمه بارتباطه بقوائم مالية احتيالية .

قانون الاوراق المالية وتداولها عام 1934

يتطلب قانون تداول الأوراق المالية عام 1934 في الولايات المتحدة من كل شركة لديها اسهم مسجلة في البورصة أن تقدم قوائم مالية مراجعة سنويا (10-k)، بالإضافة إلي تقارير أخرى عن قوائم مالية ربع سنوية (10-Q) ، وتقارير عن الأحداث غير العادية (8-K) والأحداث الأخرى . كما يحدد القانون أيضا (القاعدة 10b-5) حالات المسئولية القانونية إذا ما استخدام المراجع أي وسيلة أو خطة أو حيلة للغش أو لعمل أي إقرار غير حقيقي لأحد الحقائق الجوهرية أو لأحد الاستبعادات لتحديد حقيقة هامة ، حيث يقوم المراجع بتعمد أو بإهمال بتشويه أو تحريف المعلومات لاستخدام طرف ثالث . أن البورصة لها أيضا سلطة توقيع العقاب أو الوقف المؤقت للمراجع عن أداء المراجعة للشركات المسجلة في البورصة .

وهناك قضايا عديدة بالمحاكم قد تعرضت لتطبيق قانون المسئوليات الجنائية ، ففي الولايات المتحدة كانت هناك قضية Natelli في عام 1975 حيث تم إدانة اثنين من المراجعين عن المسئولية الجنائية نتيجة التصديق على قوائم مالية لشركة National Student Marketing لتضمينها افصاحات غير كافية تتعلق بحسابات المدينين ، كذلك ففي قضية Weiner في عام 1977 تم إدانة ثلاثة مراجعين نتيجة وجود غش بالأوراق المالية يرتبط بمراجعتهم لشركة Equity Funding Corporation America . وقد كان الغش المرتكب عن طريق الشركة ضخما وشاملا وقد كان عمل المراجعة غير متمشى تماما مع المعايير ذات الصلة للدرجة التي استنتجت معه المحكمة أن المراجعين يتعين أن يكون لديهم إدراك بالغش .

وقـد كشـفت الإدارة لشريك المراجعة أن القوائم المالية في السنوات السابقة قد تم تحريفها ووافـق الشـريك علـى عدم ذكر أي شئ في (Government Securities , Alexander Grant & Co.) ، وقـد تم إدانة الشريك بالمسئولية الجنائية عـن دورة في دعـم الغش ، وقد عوقب بالسجن لمدة 12 عاما .

المسئولية التأديبية كأعضاء في التنظيمات المحاسبية المهنية

Liabilities as Members Of Professional Accounting Organization

أن كافـة مهن المراجعة الوطنية لديها نوع من المحاكم التاديبية Disciplinary Court ، وفـي معظـم البلاد فإن أي شخص يمكن يقدم شكوى ضد المراجع بغض النظر عن ارتباطه بعملـية المراجعة ، تتكون المحكمة التأديبية عادة من ممثلين من مهنة المراجعة ومن مهنة القـانون وأحيانا ممثلين من الجمهور العام وفى ضوء الاستماع إلى المدعى عليه والمدعى تقـوم المحكمة التأديبية باتخاذ حكمها وتأسيسا علي ذلك تتحدد العقوبة ضد المراجع ، والتي قـد تتبايـن حيـث قـد تكون الغرامة أو التأنيب واللوم Reprimand ، أو تعليق العضوية Suspension لفـترة محـدودة مـن الزمن (على سبيل المثال ستة شهور) أو الحرمان من مزاولة المهنة مدى الحياة Lifetime ban .

وفـي بعـض الـبلدان فإن محاكمات تلك المحاكم التاديبية قد تكون عامة ، وفى بعض الـبلدان فإن الادانات يتم جعلها علانية تماما ، وعلى وجه الخصوص اذا ما كانت الادانة اما التعلـيق المؤقـت او الحرمان مدى الحياة ، وعموما يكون للمراجع الحق في الاستئناف ضد حكم الادانة عن العقوبة . وبافتراض ان المراجع قد تم ادانته تأديبيا لفشل عملية المراجعة ، فأن ذلك قد يكون كافيا لرفع دعوى مدنية ضد المراجع ، وبطبيعة الحال فمن اجل الحفاظ على مسئولية المراجع قانونا بنجاح فى القضية المدنية يتعين ان يتم استيفاء الشروط التالية :

- يجب أن يتم إثبات فشل وإهمال عملية المراجعة (قضية الإهمالNegligence Issue) ، حيث غالبا ما تتأسس الإدانة تأديبيا على الوفاء بذلك الشرط .
- يجب أن يدان المراجع بتقصيره في الوفاء بواجب العناية للمدعى (قضية العناية المهنية الواجبة Due Professional Care Issue) .
- يتعيـن علـى المدعى أن يثبت وجود علاقة سببيه بين خسائره وفشل عملية المراجعة (عامل السببية Causation Issue) .

- يجب على المدعى أن يحدد خسائره كميا (قضية حصة الخسارة Quantum Issue).

الحلول المقترحة لمسئولية المراجع Suggested Solutions To Auditor Liability

ترتب على عديد من قضايا الدعاوى ضد المراجع في الثمانينات والتسعينات وجود مطالبات يتعين على المراجع سدادها بملايين الدولارات . على سبيل المثال فإن بعض منشآت المراجعة الأربعة قد قامت بتسويات مع الحكومة في الولايات المتحدة بأكثر من 500 مليون دولار بسبب فشل عمليات المراجعة المرتبطة بمدخرات وقروض البنوك ، ولذلك فقد اصبح التأمين ضد الدعاوى القضائية أحد الآليات الشائعة ألان لمنشآت المراجعة ، وعلى الرغم من أن معدلات الأقساط الخاصة بسياسات التأمين قد ازدادت بشدة خلال العقد الأخير ، أن تلك السياسات تغطى فقط الضرر مقابل مقدار معين ، أما المطالبات التي تزيد عن ذلك السقف Cap لا يتم تغطيتها ويتعين سدادها عن طريق منشأة المراجعة ذاتها .

ويتعين الاقرار عموما بأن المخاطر المالية الناتجة من الدعاوى القضائية المرتبطة بمنشأت المراجعة والشركاء يمكن ان تمثل تهديدا لازدهار مهنة المراجعة ، ومن اجل تخفيض تلك المخاطر يتعين مراعاة مقاييس عديدة هى :

a-في بعض البلاد يوجد نظام تحت الدراسة هو المسئولية المتناسبة Proportionate Liability ، حيث في ذلك النظام لا تعتبر منشأه المراجعة مسئولة عن إجمالي الخسارة التي يتعرض لها المدعى (كما هي الحالة في ظل المسئولية المشتركة والمتعددة Joint and Several Liability) ولكنها تنحصر فقط في نطاق معين في ضوء الخسارة التي يتم تحديدها بشكل ملحوظ للمراجع ، ويوجد بالولايات المتحدة نظام المسئولية المتناسبة إلا أنه يطبق فقط في ظل التصرفات علي المستوي الفيدرالي .

b- في بعض البلاد على سبيل المثال ألمانيا يتم وضع سقف محدد قانونا على مسئولية المراجعين (تجاه العميل في قضية ألمانيا) .

c- من اجل حماية الثروة الشخصية لشركاء المراجعة فأن بعض منشآت المراجعة قد تم هيكلتها قانونا بحيث تأخذ شكل شركة التضامن ذات المسئولية المحدودة كما هو الحال في المملكة المتحدة .

2/6 التطورات الجارية في سوق المراجعة

Some Current Developments In The Audit Market

في ظل مناقشة نظريات المراجعة ، فإن نظرية رجل البوليس قد تم مناقشتها علي نطاق واســع وقــد انتقدت بسبب عدم قدرتها على تفسير التحول التاريخي (من حوالي عام 1940 حــتى 2002) مــن مــنع واكتشاف الغش إلي التحقق من صدق وعدالة القوائم المالية . أن تطور واجبات المراجع بالارتباط بالتغيرات في سوق المراجعة مازال موضوع يتعرض للجدل العام ، وغالبا ما يشار إليه بجدل فجوة توقعــات المراجعة Audit Expectation Gab ، تلك الفجوة تنتج مــن حقيقة أن مستخدمي خدمات المراجعة لديهم توقعات بخصوص واجبات المراجعين بشكل يفوق الممارسة الحالية في المهنة .

واجبات المراجعين وتوقعات مستخدمي خدمات المراجعة

Auditors Duties and The Expectations Of Audit Services Users

أن مســتخدمي خدمــات المــراجعة يمكن أن يتم تصنيفهم على نطاق واسع إلي شركات محل المــراجعة Auditees (مجلــس إدارة الشــركة) والطرف الثالث (حملة الأسهم) والبنوك والدائنين والعامليــن والعمــلاء والمجموعــات الأخــرى) ، كل من تلك المجموعات لها اتجاهات خاصة من التوقعات تجاه واجبات المراجع ، وفيما يلي التوقعات الموجودة تجاه واجبات المراجعين :

- إعطاء رأى عن عدالة القوائم المالية .
- إعطاء رأى عن مقدرة الشركة على الاستمرار فى النشاط .
- إعطاء رأى عن نظام الرقابة الداخلية للشركة .
- إعطاء رأى عن حدوث الغش .
- إعطاء رأى عن حدوث تصرفات غير قانونية .

ان التطورات الجارية فى كل من تلك الواجبات يمكن أن يتم مناقشتها على النحو التالي:

الرأي عن عدالة القوائم المالية Opinion On The Fairness Of Financial Statements

أن إعطاء رأى عن عدالة القوائم المالية يعتبر بوجه عام جوهر ومحور عمل المراجع ، حيــث أن معظم إرشادات المراجعة الوطنية والدولية تتعلق بذلك الواجب الخاص ، حيث تشير دراسات فجوة التوقعات Expectation Gap إلى أن التوقعات العامة تعتبر واسعة ، ويبدو وأن هــناك جــزء ضخم من المجتمع المالي (مستخدموا خدمات المراجعة) يتوقع أن القوائم

المالــية المصحوبة برأي مراجعة غير متحفظ Unqualified Audit Opinion تعنى أنها تخلــو تمامــا من الأخطاء . فشركات مثل انرون وورلد كوم وبارمالات التي قررت عن قوائم مالية مضللة لديها قوائم مالية لم تعكس بعدالة الحالة المالية الخاصة بتلك الشركات ، ولم يتم قــبول القــيود الكامنة للمــراجعة والمعبر عنها فــي صــورة الأهمية النسبــية ومخاطــر المـــــراجعة Materiality and Audit Risk تمامــا أو لــم يــتم فهمها عن طريق كافة مجموعات المستخدمين ، وقد ناقش المعيار الدولي للمراجعة رقم 700 اعتبارات العدالة عند إعداد التقرير على النحو التالي :

" أن إطــار عمــل الــتقرير المالى يتم تحديده عن طريق المعايير الدولية للتقرير المالى والقوائم الصادرة عن طريق جهات معترف بها لوضع المعايير بالاضافة الى تقرير الممارسة العامة داخل البلد ".

الرأي عن قدرة الشركة على الاستمرار فى النشاط

Opinion On The Company's Ability to Continue As a going Concern

ربما تعتبر اكثر الأحداث إزعاجا لثقة الجمهور فى مهنة المراجعة الحالات التى خلالها تم اصــدار تقريــر مراجعة غير متحفظ للقوائم المالية للشركات قبل ان يتم إفلاسها ، ففي ظل المعيار الدولى للمراجعة رقم 570 ومعظم اللوائح القومية يحتاج المراجعون الى تحديد ما اذا كانت المنشأة محل المراجعة قادرة على الاستمرار في مزاولة نشاطها أم لا .

فإذا ما كان هناك شكوك قوية حول تلك القدرة فإن كل من القوائم المالية ورأى المراجع تتطلــب التعبير والإفصاح عن تلك الشكوك . ومع ذلك بصفة عامة فإن المراجعين يوجهون مشكلة فى ذلك الخصوص ، فعلى الرغم من ان تحذير مستخدمى القوائم المالية من اى تهديد بكارثــة مالــية يعتــبر امرا ملائما ، فإن الافصاح عن مؤشرات الافلاس المستقبلى المحتمل ولاســيما عــندما يكــون من الصعوبة بمكان ان يتم التنبؤ بالمسار المستقبلى للاحداث – قد تقترن بوجود آليات من شأنها تمكن الإدارة من التخفيف من عوارض الاستمرارية الأمر الذي يمكن معه انقاذ الشركة عدم الاستمرار في مزاولة نشاطها .

وقــد شــهدت صــناعة خطوط الطيران الأمريكية في السنوات الأولى من القرن الواحد والعشــرين صــعوبات تشغيلية تسبب فيها انخفاض حركة الطيران والهجمات الإرهابية على الولايــات المــتحدة فــي 11 سبتمبر 2001 والانتهاكات في الأسعار العالمية للبترول وكساد

الاعمـــال عالمـــي النطاق بالإضافة إلي الحرب على العراق، وقد فقدت الصناعة الرقابة على التكالـــيف فـــي التســـعينات نتـــيجة زيادة الطاقة (كثير من خطوط الطيران) وتكاليف العمالة المـــرتفعة (تقريـــبا 40% مـــن أجمالي تكاليف التشغيل) ، وقد ترتب على كافة تلك العوامل افلاســـات في خطوط الطيران الأمريكي في أغسطس 2002 وشركات خطوط الطيران المتحدة فـــي ديسمبر 2002 (والذي اعتبر من اكبر حالات الافلاس في تاريخ صناعة خطوط الطيران الأمريكـــية) ، وفـــى كافـــة تلك الحالات فإن المراجعين لم يقوموا باصدار رأى عن الشك في الاستمرار حتى بعد حدوث إفلاس لتلك الشركات ، وفى الحقيقة أن توقعات بعض المجموعات داخـــل المجتمع المالي تزيد بوضوح عن الواجبات الحالية للمراجع في ظل إرشادات المراجعة العالمـــية والقومية ، فإذا ما كان هناك احتمال للإفلاس فإن المراجعون يقومون بإصدار تقرير غـــير مـــتحفظ حـــتى بغض النظر عن أن القوائم المالية تظهر مشاكل محتملة ، فإن القوائم المالية تمثل بعدالة الموقف المالي القائم بدون ذكر فقرات معدلة .

إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية للشركة

Opinion on The Company's Internal Control System

تم التسليم بأن قضية اختبار جودة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتقرير عنه تعتبر أحد القضايا المحورية الشائكة في المراجعة، وقد تطلب حاليا المعيار الدولي للمراجعة رقم (440) أن يحصـــل المـــراجع على فهم بنظم الرقابة المحاسبية والداخلية للشركة بشكل كافي لتخطيط عملـــية المـــراجعة وتطويـــر مدخل مراجعة فعال ، ومع ذلك فإن اختبار كفاية ضوابط الرقابة الداخلية ليس مطلوبا ، فإذا أمكن الوفاء بأهداف المراجعة بشكل اكثر كفاءة عن طريق اختبار الـــتحقق الأساسي ، قد يكون من المقبول إلا يتم فحص هيكل الرقابة الداخلية ، وعلى الرغم مـــن ذلـــك فإن الاعتماد على ضوابط الرقابة الداخلية للمنشأة في أداء عملية المراجعة اصبح الدعامـــة الرئيســـية في المراجعة أثناء الثمانينات ، في حين أن التقرير عـــن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية قد اصبح بند سائدا ومنتشرا في خطابات الإدارة **Management Letters**.

وقـــد أوضـــحت الدراســـات المسحية لفجوة التوقعات توقعات مرتفعة لدور المراجع فى اختـــبار عمـــا اذا كان هناك تفعيل لنظام مقنع للرقابة الداخلية ، تلك التوقعات قد زادت بشكل واضح من الواجبات الحالية للمراجع .

يعتبر بنك Barings مثالا عن الشركة التي لديها انهيار في ضوابط الرقابة الداخلية لاسيما فيما يتعلق بالفصل بين الواجبات الأمر الذي أدي إلي تدمير كلى في الشركة ، ففي عام 1955 لم يقم فقط Nicholas Lesson مدير فرع البنك في سنغافورة يعمل استثمار في المشتقات في بورصة Nikkei وإنما أيضا كان قادرا على الترخيص بذلك الاستثمار والمسئولية عنه دون محاسبة ، وقد ترتب على ذلك تدهور البنك وخسارته بلايين الدولارات وبالطبع فقد عوقب بالسجن نتيجة لذلك .

التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية

Reporting On Effectiveness Of Internal Control

هناك جدل واسع في أوروبا وكندا والولايات المتحدة علي التقرير عن فعالية وتفعيل وظائف ضوابط الرقابة الداخلية . حيث تطلب قانون Sarbanes-Oxley من المراجعين التقرير عن الرقابة الداخلية ، وقد نشر مجلس معايير المراجعة بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مسودة إيضاح عن التقرير عن الرقابة الداخلية يستند ذلك التقرير على اعتقاد أن مستخدمي القوائم المالية لديهم مصلحة شرعية في صحة وجودة ضوابط الرقابة الداخلية على النظام المحاسبي وعلى استجابة الإدارة لمقترحات المراجعين بخصوص تصحيح مواطن الضعف . وقد ارتكزت وجهة نظر القائمين ضد التقرير عن ضوابط الرقابة الداخلية في أن ذلك التقرير قد يزيد من تكلفة عملية المراجعة ، مع زيادة مسئولية المراجع كما أنها قد لا تمثل معلومات ملائمة .

وقد تطلب القسم رقم 404 من قانون Sarbance-Oxely ومعيار المراجعة الثاني لمجلس الأشراف العام على المحاسبة بالشركات العامة أن يتضمن التقرير السنوي للشركة تقرير عن الرقابة الداخلية Internal Control Report والذي يجب أن :

1- ينص على مسئولية الادارة على وضع والاحتفاظ بهيكل وإجراءات رقابة داخلية كافية للتقرير المالى .
2- تضمين تقييم فى نهاية السنة المالية عن فعالية هيكل واجرءات الرقابة الداخلية عن التقرير المالى .
3- تضمين التصديق على تقييم الادارة عن طريق مرلجعين مستقلين خارجين عن الشركة .

وقــد نــص الدليل المدمج عن حوكمه الشركة والذي يمثل دليل أفضل ممارسة لبورصة لــندن في المبدأ رقم (2) على أن مجلس الإدارة يجب أن يحتفظ بنظام سليم للرقابة الداخلية لحمايــة استثمارات المساهمين وأصول الشركة . كما ذكر المتطلب رقم D.2.I أن الرؤساء يجــب علــى الأقل أن يؤدوا فحص عن فعالية نظام الرقابة الداخلية للمجموعة سنويا ، كما يجــب أن يقــررون إلى المساهمين على انهم قد قاموا بعمل ذلك . ويجب أن يغطى الفحص كافــة ضــوابط الرقابة الداخلية متضمنا ضوابط الرقابة المالية والتشغيلية والالتزام بالإضافة إلي إدارة المخاطر .

ابداء الراي عن حدوث الغش Opinion On The Occurrence Of Fraud

أن فجــوة التوقعات كثيرا مــا ترتبط بقضية الغش Fraud Issue ، حيث يتوقع كل من الحكومات والمجتمع المالي من المراجع أن يكتشف حالات الغش القائمة ويقوم بالتقرير عنها ، والحقيقة أن ذلك الجزء من فجوة التوقعات قد جذب الانتباه بشدة بل ويمكن القول بأن تطور تلــك الوظيفة ترتبط جزئيا بتطور المراجعة ، وقد ذهب الكثيرين إلي القول بأن اكتشاف الغش يعتبر حجر الزاوية للمهنة أثناء العقود الأولي لوجودها .

احداث الغش المشهورة Famous Frauds

حدث الكثير من حالات الغش قبل ظهور فضيحة شركة انرون في عام 2001 حتى ألان ، فكثير من الشركات الرئيسية الكبيرة الأخرى قد أصدرت قوائم مالية احتيالية بعد حادث شركة انــرون علــي ســبيل المثال :- ورلد كوم ، زيروكس نايكو ، هيلث ، بريستول مايرز أمــا حالات الغش المشهور قبل قضية انــرون فقــد كانت على سبيل المثال Lincoln ، Penn ، Square ، Sunbeam ، Regina ، Crazy Eddy ، Livent ، Mattel ، ZZZZ Best ، Waste Management .

وقــد اشــارت أدبيات المراجعة في التطور التاريخي لتطور وجهات نظر مهنة المراجعة بخصوص قضية الغش ان هدف عملية المراجعة يمكن ان يقال انه ذو ثلاثة ابعاد هى : الأول اكتشاف الغش ، والثاني اكتشاف الأخطاء الفنية ، والثالث اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاســبية ، أن اكتشاف الغش يمثل الجزء الاكثر اهمية في واجبات ومسئوليات المراجع ، ولذلك يجب على المراجعين يتعهدوا بعناية دائمة الوفاء بذلك الغرض من أنشطتهم ووظائفهم.

الغش – مسئولية لا يتم افتراضها Fraud-a Responsibility Not Assumed

بـدأت مسـئوليات المـراجع تجاه الغش تبدأ في التغير بالتدريج . وقد أوضحت أدبيات المـراجعة ذلـك عـن طـريق تغيـير أولويـة قضية الغش – وبصفة خاصة في موسوعة Montgomery للمـراجعة ، حيـث تـم النظر إلي الغش في النسخة الأولي على انه هدف المـراجعة الرئيسـي ، إلا أن تلك الأولوية قد انحرفت بالتدريج حتى عام 1957 في النسخة الثامنة حيث تم وصف الغش على انه مسئولية غير مفترضة .

والسـؤال الذى يثار هو ما هو السبب وراء ذلك التطور بعيدا عن الغش ، ولا شك هناك عديـد من الأسباب التي بدأت في الظهور وراء تلك الظاهرة ، إلا أن ابرز الأسباب الهامة ما يأتى :

A- التسليم بأن مراجعة القوائم المالية نيابة عن الطرف الثالث تعتبر فن من المراجعين الأمر الذي يبرر وجود المراجعين ذاتهم .

B- الإقـرار بأن الهدف من عملية الفحص تتمثل في اكتشاف وجود أي نوع من الغش يعتبر أمـرا مكلفـا جـدا ولا يعتـبر أمرا عمليا مع مراعاة الزيادات في حجم وتعقد الشركات بالإضافة إلي أهمية تحسين جودتها والتزامها بضوابط رقابة داخلية .

ومع ذلك فإن ذلك الرفض الكامل للمسئولية عن الغش الذي يعتبر ظاهر للعيان تاريخيا ، وفـي ظـل الضـغوط العامة لفحص معقولية موقف المراجعين بخصوص الغش فإن المهنة أرغمـت على إعادة النظر في موقفها من ذلك الرفض الإجمالي والذي بلغ ذروته في تشكيل لجـان عديـدة مـثل لجنة Cohen عام 1978 ، ولجنة Treadway عام 1978 ، ولجنة Dingell عـام 1988 في الولايات المتحدة بالإضافة إلي لجان Davison & Benson عام 1985 في المملكة المتحدة .

أن الموقـف الحالي لمهنة المراجعة قد تم تحديده في المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 والـذي فـي ضوءه فإن المسئولية المرتبطة بمنع واكتشاف الغش والأخطاء تظل تقع على كـل مـن هـؤلاء المسـئولين عن الحوكمه وإدارة Governance and Management المنشأة .

وقـد يتضـمن الغـش خطط فنية معقدة ومنظمة بشكل ماهر بحيث يتم تصميمه بغرض إخفـاءه ، علـى سبيل المثال التزوير والفشل المتعمد بعناية لتسجيل العمليات او التحريفات المعتمدة .

مراعاة الغش عند التخطيط والتقييم والتقرير

Fraud In Planning, Evaluating and Reporting

نـص المعـيار الدولـي للمـراجعة رقم 240 على ان عندما يتم تخطيط اداء اجراءات المـراجعة وعـند تقيـيم والـتقرير عن النتائج يجب على المراجع ان يدرس مخاطر وجود تحريفات فى القوائم المالية الناتجة عن الغش .

فعـند تخطـيط عملية المراجعة يقوم المراجع بتخطيط وأداء عملية المراجعة باتجاه من الشـك المهني ، والتسليم بأنه قد تكون هناك ظروف أو أحداث قد توجد وتشير إلي أن الغش أو الخطأ قد يوجد وفقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم 200 بعنوان الهدف والمبادئ العامة التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية **Objective and General Principles Governing an Audit Of Financial Statements** .

أمـا عـند أداء اختـبارات الـتحقق الأساسية فقد تشير إجراءات المراجعة إلي الوجود المحـتمل للغـش أو الخطأ ، فإذا ما اعتقد المراجع أن الغش أو الخطأ المشار إليه يمكن أن يكـون ذو اثر جوهري على القوائم المالية ، فإنه يتعين عليه أداء إجراءات معدلة أو إضافية ملائمة . وعند لا يتم الحد من الشك في وجود الغش أو الخطأ عن طريق نتائج تلك الإجراءات فـإن المـراجع يجـب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة . حيث يجب علي المراجع دراسة الأثر المحـتمل علـى تقريره ومضامين الغش والخطأ الجوهري بالارتباط بالجوانب الأخرى لعملية المـراجعة ، وفى بعض البلاد على سبيل المثال فرنسا وهولندا فإن القوانين الموجودة تتطلب أن يقوم المراجع بأخطار السلطات الحكومية عن الغش الجوهري في ظل وجود ظروف محددة . وقـد اقترح المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 أن المراجع يتعين عليه توصيل نتائجه عن الغش إلي الإدارة في توقيت مناسب إذا :

A) تم الاعتقاد باحتمال وجود الغش حتى إذا كان الأثر المحتمل على القوائم المالية يمكن أن يكون غير جوهريا أو غير مؤثرا .

B) أن الغش أو الخطأ الجوهري قد تم اكتشافه .

معيار الغش الأمريكي US Fraud Standard

نشـــر المجمـــع الأمريكـــي للمحاســـبين القانونيين في عـــام 2002 إيضاح عن معايير المراجعة برقم 99 (SAS 99) ، يؤكد ذلك المعيار انه كجزء من عملية التخطيط يجب على فريق المراجعة دراسة كيف وأين يمكن أن تكون القوائم المالية للمنشأة معرضة وقابلة للغش، وقـــد اســـتلزم ذلـــك المعـــيار أن يقوم المراجعون بجمع المعلومات الضرورية لتحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش عن طريق ما يلي :

A) الاستفسار من الأداة والجهات الأخرى داخل المنشأة عن مخاطر الغش .

B) دراسة عوامل مخاطر الغش .

يقـــوم المراجعون باستخدام المعلومات الموجودة المرتبطة بالمخاطر لتحديد إذا ما كانت ضوابط الرقابة الداخلية الملائمة قد تم تفعيلها أم لا بالإضافة إلي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات التي تركز على الغش .

إبداء الرأي عن حدوث التصرفات غير القانونية

Opinion On The Occurrence Of Illegal Acts

أن تلـــك القضية ترتبط بشكل وثيق بموضوع الغش ، حيث يتعين إدراك رد فعل المراجع تجـــاه حـــدوث تصرفات غير قانونية بالمنشاة . أن كل من المعيار الدولي للمراجعة رقم 250 ومعظـــم المنظميـــن الوطنين يذكرون على أن مسئولية المراجع في ذلك المجال محصورة في تعمـــيم وتنفيذ عملية مراجعة من شأنها توفير توقع معقول لاكتشاف التصرفات غير القانونية الجوهـــرية التـــي لهـــا تأثير مباشر على شكل ومحتويات القوائم المالية . فعند التقرير على التصرفات غير القانونية فإن معظم المنظمين الوطنيين يتطلبون أن يقوم المراجع بتقييم الأثر المحـــتمل علـــى القوائـــم المالية بالإضافة إلي تحديد نتائج عدم التأكد أو الأخطاء في القوائم المالية على طبيعة الرأي .

وبجانب التقرير عن تلك التصرفات عن طريق تقرير المراجعة ، فإن اللوائح المهنية في بعـــض البلدان تستلزم أن يقوم المراجع بأخطار أعضاء لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بذلك . أن أخـــبار الطرف الثالث بذلك غير مسموحا به باستثناء ظروف محددة بشكل خاص وعلى نطاق ضيق تماما .

أن معظـــم دراســـات فجـــوة التوقعات قد كشفت على أن المستجيبين للمسح يتوقعون أن يكتشف المراجع التصرفات غير القانونية ويقوم بالتقرير عنها وهى تلك التي لها اثر جوهري مؤثر على القوائم المالية . وبخصوص مسئولية المراجع عـــن اكتشاف الأنواع الأخرى مـــن التصـــرفات غيـــر القانونية والتقرير عنها فقد أفادت دراسات فجوة التوقعات على أن الإجابة على ذلك تتسم بأنها غير حاسمة .

2/7 الدراسات والتشريعات التي أثرت على سوق المراجعة

Examples Of Landmark Studies and Legislation That Influenced The International Audi Market

كاســـتجابة لـــبعض قضـــايا فجوة التوقعات تم إجراء دراستين هامتين هما تقرير كوزو **Coso Report** وتقرير كادبورى **Cadbury Report** ، حيث ترتب علي ذلك اقتراح دليل موحد بالإضافة إلي إصدار تقرير تيرنبول **Combined Code and Turnbul Report** ، وقـــد تـــم شن تشريعات نتيجة معظم الاستجابات الحالية في مهنة المحاسبة بإصدار قانون **Sarbanes-Oxely** في عام **2002** .

تقرير كوزو **The Coso Report**

تم نشر ذلك التقرير عن طريق **Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission** ، حيـــث يهـــدف ذلـــك التقرير إلي تحقيق أغراض معينة يلخصها الشكل رقم (2/2) على النحو التالي :

1- تجانس التعريفات المرتبطة بالرقابة الداخلية ومكوناتها .

2- مساعدة الإدارة في تقييم جودة الرقابة الداخلية .

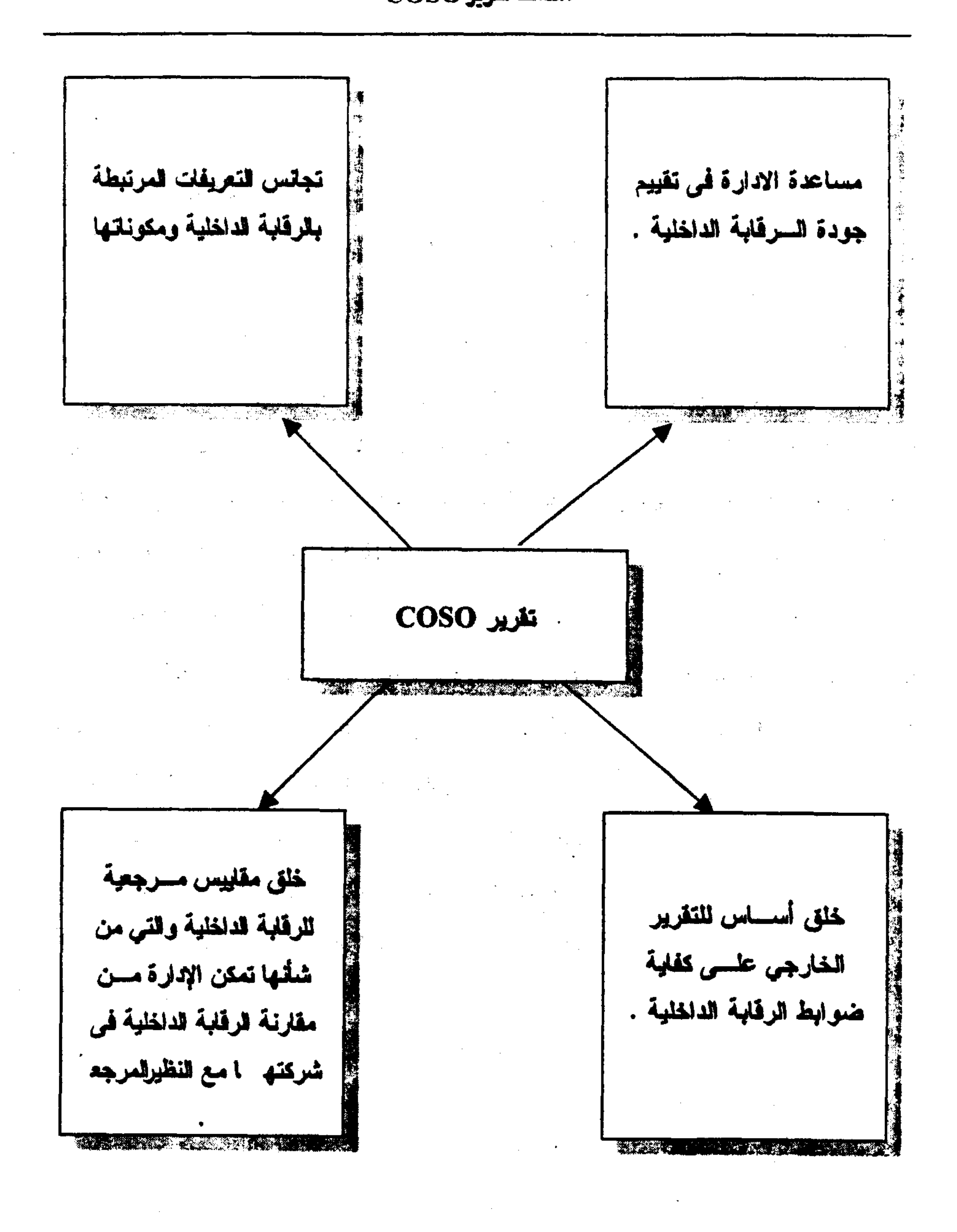
3- خلـــق مقاييس مرجعية للرقابة الداخلية تمكن الإدارة من مقارنة الرقابة الداخلية في شركتها مع تلك المقاييس .

4- خلق أساس للتقرير الخارجي بناء على كفاية ضوابط الرقابة الداخلية .

وعلـــى الـــرغم من أن تلك الأهداف يمكن أن يكون لها تأثير على خدمات المراجعة فإن الموضوع الأخير يعتبر ملائما على وجه التحديد حيث انه قد يؤدى إلي تصديق المراجع على تأكيدات الإدارة الخاصة بجودة نظام الرقابة الداخلية للشركة .

شكل إيضاحي رقم (2/2)

أهداف تقرير COSO



تقرير كادبورى والدليل المدمج وتقرير تيرنبول

The Cadbury Report, Combined Code and Turnbull Report

تـــم نشر تقرير كادبورى في المملكة المتحدة عن طريق لجنة اختصت بدارسة الجوانب المالـــية لحوكمـــه الشركة ، وقد تعامل Cadbury مع مسئوليات وواجبات أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيـــن وغـــير التنفيذيين ، واقترح التقرير أن الشركة المسجلة في بورصة لندن يجب أن تتمسك بدليل أفضل ممارسة والتي تتضمن تلك المسئوليات والواجبات . وفي يونيو عـــام 1998 نشـــر سوق اسهم لندن قاعدة جديدة للتسجيل بالارتباط بمبادئ الحوكمه الجيدة ذات الصـــلة ودليل أفضل ممارسة (أطلق عليه الدليل المدمج Combined Code) ويرتبط ذلك الدليل بالمقترحات الخاصة بلجان كادبورى وجرينبيرى وهامبيل عن حوكمه الشركة .

فقـــي القوائم المالية المنشورة يجب أن يفصح ويعلن المجلس عن التمسك بذلك الدليل ، كما يجب أن يتحمل صراحة مسئولية عن القوائم المالية ، بالإضافة لذلك فإن تقرير كادبورى قـــد اقـــترح أن المجلـــس يجـــب أن يقرر عما إذا قام باختبار كفاية الرقابة الداخلية للشركة بالإضافة إلي قدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة النشاط . ومن بين التغيرات في الدليل المدمـــج مقارنـــة بأفضل ممارسة في تقرير كادبورى يتمثل في الوسع في المتطلب الخاص بالتقرير عـــن فحص ضوابط الرقابة الداخلية التي تمتد إلي ابعد من ضوابط الرقابة الداخلية المالـــية . أن تقرير كادبورى اقترح أصلا التقرير عن كافة ضوابط الرقابة الداخلية إلا أن قد عدل عن ذلك لاحقا ذلك ليتضمن فقط ضوابط الرقابة الداخلية المالية .

تقرير تيرنبول مقارنة بالدليل المدمج Turnbull Repor VS-Combined Code

يطلـــق تقرير تيرنبول على ما يعرف بالرقابة الداخلية – إرشاد للمديرين في الدليل المدمج، حيـــث قـــدم Nigel Turnbull رئيس اللجنة في تقريره إرشاد لمساعدة الشركات المسجلة بسوق اسهم لندن على تطبيق المتطلبات الواردة في الدليل المدمج بخصوص الرقابة الداخلية . يذكـــر الـــتقرير أن مجلـــس الإدارة يجب أن يحدد سياسات ملائمة عن الرقابة الداخلية مع الحصـــول علـــي تأكد دوري منظم بأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بفعالية في إدارة المخاطر بطريقة يوافق عليها المجلس .

قانون Sarbanes-Oxley عام 2002

لقـــد بدأت الفضائح المحاسبية في الظهور بانهيار شركة انرون وقد امتدت تلك الفضائح إلـــي بعـــض الشركات العملاقة مثل شركة ورلدكوم وزيروكس وتايكو الأمر الذي سبب هلع وبقاع سوداء في الولايات المتحدة مما أدي إلي صدور تشريع تم توقيعه عن طريق الرئيس الأمريكـــي – جـــورج بوش في يوليو عام 2002 . أن قانونSabranes-Oxley يعتبر أول قانون محاسبي يتم إبرامه في الولايات المتحدة منذ قانون الأسهم وتنظيم تداولها عام 1934.

متطلبات جديدة لمنشآت المراجعة ولجان المراجعة

News Requirements For Audit Firms and Audit Committees

أن ذلك القانون قد وضع متطلبات جديدة لمنشآت المراجعة ولجان المراجعة ، حيث يجب أن يعـــد المـــراجعون تقريرهم إلي لجنة المراجعة وليس إلي الإدارة ، كما يجب أن يتم تدوير شريك المراجعة المسئول أو الشريك الفاحص لعملية المراجعة كل خمس أعوام . ويتعين على الشـــريك الثانـــي أن يفحص ويوافق على تقارير المراجعة ، وقد تم إقرار عديد من العقوبات التـــي قـــد تصـــل إلـــي السجن لمدة عشر أعوام إذا تم الفشل في الاحتفاظ بكافة أوراق عمل المراجعة أو الفحص لمدة خمس أعوام، كما أن تدمير المستندات ينشأ عنها عقوبات قد تصل إلي السجن 20 عاما . وقد حدد القانون ثمانية أنواع من الخدمات التي تعتبر غير قانونية إذا قدمـــت عـــن طـــريق مراجع شركة عامة مسجلة بالبورصة وتتمثل علي وجه التحديد في :- إمســـاك الدفاتـــر ، تصـــميم وتطبـــيق نظـــم المعلومات ، خدمات التقييم ودراسات الجدوى ، المراجعات الداخلية ، خدمات للإدارة والموارد البشرية ، خدمات السمسرة والتداول والقروض الاســـتثمارية بالإضـــافة إلي الخدمات القانونية أو خدمات الخبرة المرتبطة بخدمة المراجعة . وقـــد خلـــق القـــانون مجلـــس للأشراف المحاسبي على الشركة العامة PCAOB ، كما قام القـــانون ذاته بتنظيم أداء الخدمات الأخرى والتي يطلق عليها خدمات بخلاف المراجعة حيث تتطـــلب الموافقة عليها عن طريق لجنة المراجعة ، ويتعين على الإدارة أن تقوم بتقييم وعمل إيضاحات بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية على أن يطلب من المراجعين أن يقوم بالتصديق على ذلك التقييم مع وصف الاختبارات المستخدمة .

الفصل الثالث

أخلاقيات المحاسبين المهنيين

الفصل الثالث

أخلاقيات المحاسبين المهنيين

Ethics for Professional Accountants

3/1 طبيعة ومغزى الأخلاقيات المهنية للمحاسبين .

3/2 الإرشادات الأخلاقية أو دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين الواجبة التطبيق علي كافة المحاسبين الجزء (A) .

3/3 الإرشادات الأخلاقية الواجبة التطبيق علي المحاسبين المهنيين في المزاولة العامة الجزء (B) .

3/4 مفهوم ومتطلبات الاستقلالية .

3/5 الموضوعات الأخرى الواجبة التطبيق على الممارسين المهنيين في ظل الممارسة العامة.

3/6 الإرشادات واجبة التطبيق على المحاسبين المهنيين العاملين .

3/7 التصرفات التأديبية عند انتهاك دليل الأخلاقيات المهنية .

3/1 طبيعة ومغزى الأخلاقيات المهنية للمحاسبين

Nature and Mean of Ethics to an Accountant

تمثل الأخلاقيات مبادئ أخلاقيات Moral Principles ، قواعد للسلوك Rules of Conduct وقيم Values ويتم تطبيق الأخلاقيات عندما يتعين أن يتخذ أحد الأفراد قرار من بين مجموعة من البدائل المتعددة المرتبطة بالمبادئ الأخلاقية ، أن كافة الأفراد والمجتمعات تمتلك شعور وإحساس بالأخلاقيات لدرجة من شأنها الاحتفاظ بنوع معين من الاتفاق ما هو صحيح وما هو خاطئ ، يصور الشكل الإيضاحي رقم (3/1) خصائص معظم الأفراد المرتبطين بالسلوك الأخلاقي .

أن السلوك الأخلاقي يعتبر ضروريا للمجتمع الأمر الذي يتعين تفعيلة علي أساس منتظم، أن الحاجة للأخلاقيات في المجتمع يعتبر هاما بشكل كافي للدرجة التي معها تقوم كثير من المجتمعات بإدخال القيم الأخلاقية داخل القوانين ، ومع ذلك فأن جزء ملحوظ من تلك القيم الأخلاقية للمجتمع علي سبيل المثال النزاهة ، والإخلاص لا يمكن أن يتم تضمينه داخل القانون . وعن طريق وضع دليل للأخلاقيات فأن المهنة تتحمل نظام ذاتي يمتد لا بعد من متطلبات القانون .

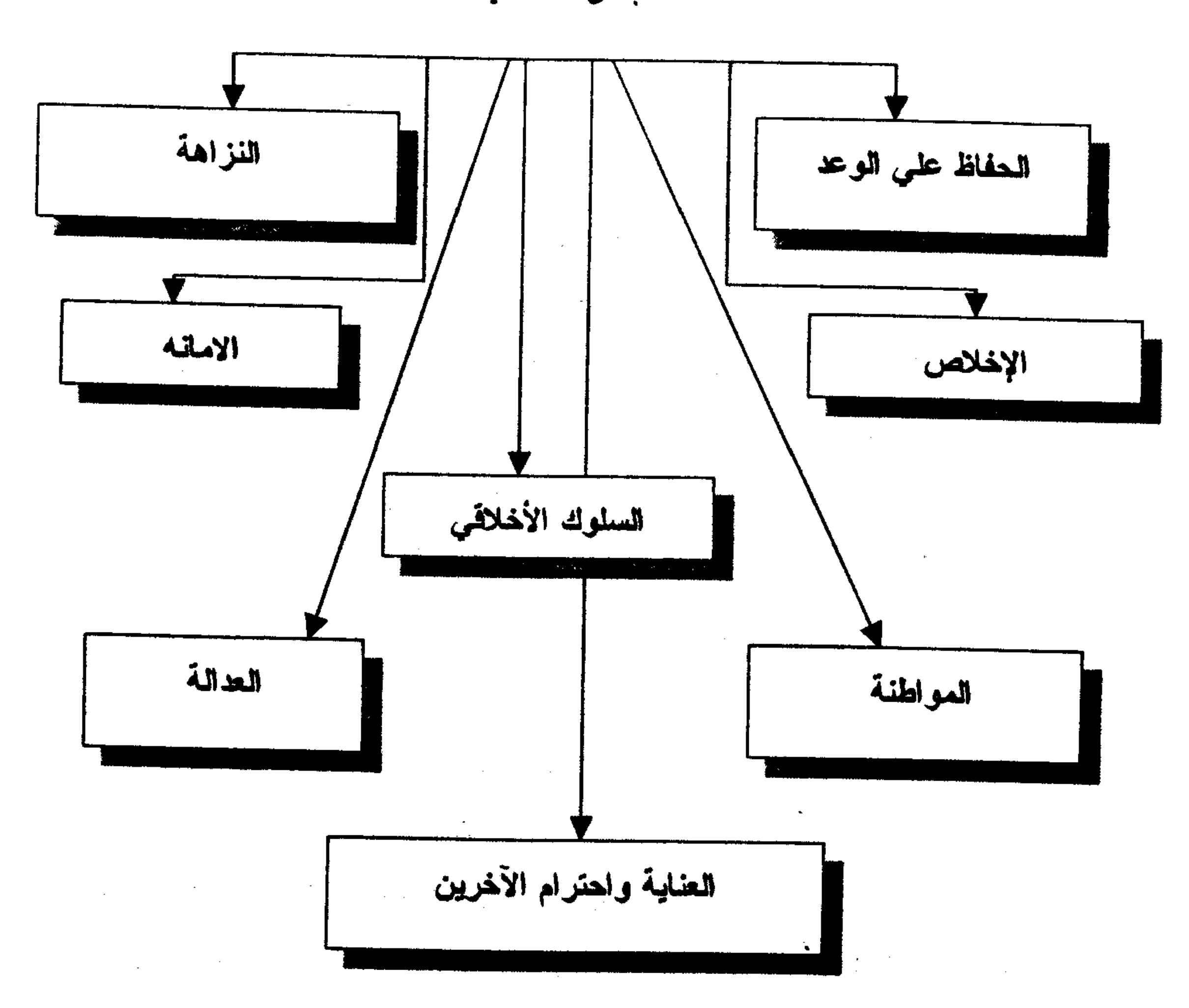
الأخلاقيات في مهنة المحاسبة Ethics in the Accounting Profession

أن اتجاه وسلوك المحاسبين المهنيين في توفير خدمات المراجعة والتأكد له تأثير واضح علي الاقتصاد الجيد والمجتمع في أي بلد من البلدان ، ويمكن أن يظل المحاسبون في ذلك الموقف المميز فقط عن طريق الاستمرار في تزويد الجمهور بتلك الخدمات الفريدة عند مستوي معين يوضح الوجود الممتاز للمهنة نتيجة ثقة الجمهور فيها .

أن العلاقة المميزة للمهنة تتمثل في قبول مسئولياتها تجاه الجمهور ، لذلك فأن معايير مهنة المحاسبة قد تم تحديدها بشكل كبير في ضوء مصلحة الجمهور، ولذلك يمكن للمحاسبين العاملين القول بأن الجمهور والمنشأة محل المراجعة يمثلون عملائهم أما المنتج الرئيسي للمحاسبين فيتمثل في مصداقيتهم .

شكل إيضاحي رقم (3/1)

المبادئ الأخلاقية



أهداف مهنة المحاسبة Objectives of Accountancy Profession

نهي الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في دليل الأخلاقيات المرتبط بالمحاسبين المهنيين علي أن أهداف مهنة المحاسبة تتمثل في العمل بأعلى معايير المهنية لتحقيق أعلي مستويات للأداء وللوفاء صفة عامة بمصلحة الجمهور .

ولتحقيق تلك الأهداف يقترح دليل الأخلاقيات عديد من المبادئ الأساسية للمحاسبين المهنيين بالإضافة إلى هؤلاء الذين يضطلعون بتكليفات التقرير المالي ، وبسبب أهمية ذلك الدليل يتعين الاستعراض المكثف له ، وبصفة عامة تم وضع إرشاد ذلك الدليل الأخلاقي عن طريق لجنة الأخلاقيات بالاتحاد الدولي للمحاسبين والتي أقرت توجيهاتها إلى مجلس الاتحاد أن الإرشاد قد تم تضمينه داخل دليل الأخلاقيات الخاص بالمحاسبين المهنيين ، ويهدف الدليل إلى العمل كنموذج علي أساسه يتم وضع إرشاد الأخلاقيات الوطنية ، وقد حدد الدليل معايير السلوك Standards of Conduct للمحاسبين المهنيين كما حدد المبادئ الأساسية Fundamental Principles التي يجب أن يتم ملاحظتها عن طريق المحاسبين المهنيين من أجل تحقيق الأهداف العامة .

وقد تم تقيم الدليل إلى ثلاثة أجزاء رئيسة ، يوضحها الشكل رقم (3/2) ، والذي يوفر أيضا المحتويات الإجمالية حسب الأقسام :ــ

الجزء الأول :يطبق علي كافة المحاسبين المهنيين .

الجزء الثاني : يطبق فقط علي هؤلاء المحاسبين المهنيين العاملين في المزاولة العامة .

الجزء الثالث : يطبق علي المحاسبين المهنيين المستخدمين كما يمكن أن يطبق أيضا في الظروف الملائمة علي المحاسبين المستخدمين في المزاولة العامة .

3/2 الإرشادات الأخلاقية الواجبة التطبيق على كافة المحاسبين (الجزء A)

Ethics Guidelines Applicable to All Accountants (Part A)

أن عملية وضع مبادئ أخلاقية تعتبر أمرا معقدا ، ففي فرنسا واليابان يمثل الدليل الأخلاقي أحد موضوعات القانون ، أما في الولايات المتحدة وسنغافورة والمكسيك والمملكة المتحدة فإن المعايير يتم تطويرها ولتنظيمها عن طريق الهيئات المهنية ، وقد قدم دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين للأخلاقيات المرتبطة بالمحاسبين المهنيين مبادئ أساسيـــة تعتبـــر

شكل إيضاحي رقم (3/2)

الإطار ثلاثي الأجزاء لدليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين

الجزء A الواجب التطبيق علي كافة المحاسبين المهنيين	الجزء B الواجب التطبيق علي المحاسبين المهنيين في كافة المزاولات العامة	الجزء C الواجب التطبيق علي المحاسبين المهنيين المستخدمين
النزاهة والموضوعية Integrity and Objectivity	الاستقلالية الخاصة بمهام التأكد	تعارض الولاء
حل النزاعات الأخلاقية Resolution of Ethical Conflicts	الكفاية المهنية والمسئوليات المرتبطة باستخدام غير المحاسبين .	دعم زملاء المهنة
الكفاية المهنية Professional Competence	الأتعاب والعمولات	الكفاية المهنية
السرية Confidentiality	الأنشطة غير المتوافقة مع مزاولة المحاسبة العامة	عرض المعلومات
مزاولة الضرائب Tax Practice	أموال العملاء	
الأنشطة Cross-Border Activities	العلاقات مع المحاسبين المهنيين الآخرين في المزاولة العامة	
النشر Publicity	الإعلان والإغراء	

عامة في طبيعتها ولا تهدف إلى أن يتم استخدامها لحل المشاكل الأخلاقية للمحاسبين المهنيين في حالة خاصة ، ومع ذلك فإنها توفر إرشاد تفصيلي لتطبيق الأهداف والمبادئ الأساسية في الممارسة الواقعية وبالارتباط بعدد من المواقف النمطية التي تحدث في ظل البيئة المحاسبية .

هذا وتوجد ستة مبادئ أساسية للأخلاقيات واجبة التطبيق على كافة المحاسبين . تتمثل في الآتي :

1 – النزاهة .

2 – الموضوعية .

3 – الكفاية المهنية والعناية الواجبة .

4 – السرية .

5 – السلوك المهني .

6 – المعايير الفنية .

يتضمن الدليل المعدل المقترح فقرة يتعلق بالمسئولية المهنية للمحاسب لتقييم أي تهديد للالتزامات بالمبادئ الأساسية عندما يعلم أو يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن يعلم الظروف التي قد تتوافق مع الالتزام إن إرشاد الاتحاد الدولي للمحاسبين يقدم مناقشة إضافية عن تلك المبادئ .

النزاهة والموضوعية (القسم الأول) Integrity and Objectivity - Sec.1

يجب أن يكون المحاسب المهني مستقيم وأمين عند أداء الخدمات المهنية ، تتمثل الخدمة المهنية في أي خدمة تتطلب المساءلة المحاسبية أو المهارة المرتبطة عن طريق المحاسبين ، وتتضمن أنواع تلك الخدمات المهنية خدمات المحاسبة والمراجعة والضرائب والاستشارات الإدارية وخدمات الإدارة المالية .

عدم وجود تعارض في المصالح No Conflicts of Interest

يفرض مبدأ الموضوعية التزام على كافة المحاسبين المهنيين بأن يكونوا صادقين وعادلين وأمناء ذهنيا ، بالإضافة إلى تحررهم من أي تعارض في المصلحة ، أن المحاسبون المهنيون سوف يتعرضون لعديد من المواقف التي خلالها يكونوا تحت ضغوط عن طريق أصحاب العمل وزملاء المهنة أو العملاء. أن أي من تلك المواقف والعلاقات التي يحدث

خلالها التحيز أو التأثير عن طريق الآخرين يتعين تجنبها حيث أنها يمكن أن تبطل من موضوعية المراجع ، أن المهنيين المرتبطين بخدمات التأكد يجب ألا يقبلوا وألا يقدموا الهدايا أو الترفيه والتي من أن شأنها إظهار وجود تأثير لها يعتبر غير ملائما على حكمهم المهني .

حل التعارضات الأخلاقية (القسم الثاني) Resolution of Ethical Conflicts - Sec.2

يواجه المحاسبون من وقت لآخر مواقف خلالها قد تتعارض مسئولياتهم مع الطلبات الداخلية أو الخارجية ، فقد يكون هناك ضغط من أحد المشرفين أو المديرين أو الشركاء أو أحد أعضاء الأسرة ، على سبيل المثال قد يطلب من المحاسب أن يتصرف بشكل مغاير للمعايير الفنية أو المهنية ، وقد يكون هناك تقسيم للولاء فيما بين رئيس المحاسب والمعايير المهنية المقبولة، أو قد يتم نشر معلومات مضللة .

وقد تضمن دليل الأخلاقيات للمحاسبين المهنيين الصادر عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين الأمور التالية في حالة عدم مساهمة سياسات المنظمة التي تستخدم المحاسب للتعارض الأخلاقي : —

1- فحص مشكلة التعارض علي المسئول الأعلى ، فإذا لم يكن هناك حل لمشكلة التعارض يتعين أن الذهاب إلى المستوي الإداري الأعلى التالي ، فإذا كان ذلك المستوي مرتبط بمشكلة التعارض يتعين علي المحاسب أن يطرح المشكلة لمستوي أعلي تالي كذلك المستوي الإداري وهكذا .

2- البحث عن استشارة أو نصيحة ، مع المحافظة علي أساس السرية مع أحد المستشارين المستقلين أو هيئة محاسبية للحصول علي فهم بالتصرف الملائم .

3- إذا مازال التعارض الأخلاقي موجودا بعد استنفاذ كافة مستويات الفحص الداخلي فإن المحاسب كملجأ أخير قد يضطر للاستقالة من المنظمة المستخدمة ، وعليه أن يتقدم بمذكرة معلومات إلى الممثل الملائم لتلك المنظمة .

الكفاية الفنية والعناية الواجبة – القسم الثالث

Professional Competence and Due Care - Sec.3

أن المحاسب المهني بموافقته علي تقديم الخدمات المهنية يشير ضمنا أنه ذو كفاية فنية لاداء الخدمات . أن الكفاية المهنية تتطلب استيفاء معيار عالي من التعليم العام الذي يتبع بتعليم متخصص وتدريب وفحص للموضوعات الملائمة بالإضافة إلى الخبرة العملية ، أيضا

تتطلب الكفاية الإلمام المستمر للمحاسبين المهنيين بالتطويرات في مهنة المحاسبة ، مع تبني برنامج للرقابة علي الجودة Quality Control Program ، وبصفة عامة يجب أن يتمهل المحاسبون عند موافقتهم علي أداء الخدمات المهنية التي ليس لديهم كفاية في تنفيذها ، ما لم يحصلون علي نصيحة أو مساعدة من أحد المؤهلين فنيا بها ، كما يتعين علي المحاسبين أن يؤدوا كافة الخدمات بعناية مهنية واجبة ، وكفاية واجبة ، كما يجب أن يكون لديهم التزام مستمر للحفاظ علي المعرفة والمهارة المهنية . تلك المعرفة والمهارة يتعين أن تكون كافية لضمان أن العمل المؤدي قد بني علي التطورات الجارية في الواقع العملي والتشريع .

السرية (الجزء الرابع) Confidentiality - Sec-4

يجب أن يكون لدي المحاسبين المهنيين التزام تجاه سرية المعلومات Confidentiality of Information عن أمور العميل (صاحب العمل) المطلوب في مسار الخدمات المهنية .

ويجب علي المحاسبين احترام سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء أدائهم الخدمات المهنية ، حيث يجب عليهم عدم استخدام أو الإفصاح عن مثل تلك المعلومات بدون سلطة خاصة أو ملائمة . حيث توجد مسئولية عن سرية الاحتفاظ بالمعلومات التي يتم تكشفها عند أداء خدمة التأكد والاستمرار في ذلك حتي بعد انتهاء علاقة المحاسب والعميل أو المحاسب وصاحب العمل .

كما يجب علي المحاسبين أيضا أن يتأكدوا بالإضافة لأنفسهم من تفهم التزام أعضاء فريق العمل لديهم والمستشارين الخارجيين الذين يخضعون لسيطرتهم بمبدأ سرية المعلومات، أن المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء التكليف يجب إلا يتم استخدامها عن طريق هؤلاء الذي يرتبطون بأداء الخدمة لمنفعة شخصية أو لمنفعة طرف ثالث .

الإفصاح المسموح به للمعلومات السرية

Permitted Disclosure of Confidential Information

قد يتم الإفصاح عن المعلومات السرية عندما يتم الترخيص بالإفصاح عن طريق العميل أو عندما يكون هناك إلزام بالقانون أو عندما يكون هناك واجب مهني أو هناك حق في الإفصاح (علي سبيل المثال مثل ما هو الحال في ظل برنامج الرقابة علي الجودة لفحص النظير Peer Review Quality Control Program) ، وعندما يتم الترخيص بالإفصاح

عن طريق صاحب العمل أو العميل ، فان المحاسبين يتعين عليهم مراعاة مصالح كافة الأطراف بما فيها الطرف الثالث الذين قد يتأثرون بذلك .

وكمثال علي متي يكون الإفصاح عن معلومات العميل مطلوبا عن طريق القانون عند ينتج المحاسب مستندات أو عند وجود دليل إثبات مرتبط بدعوى قانونية ، وكمثال أخر الإفصاح عن خرق أو نقص القانون إلى سلطات عامة ملائمة . ففي الولايات المتحدة قد يكون مطلوبا من المحاسبين إعطاء دليل إثبات للمحكمة ، وفي هولندا والمملكة المتحدة قد يكون مطلوبا من المراجعين الإفصاح عن الغش للسلطات الحكومية .

أن سرية المعلومات تعتبر جزء من القانون التشريعي أو العرفي ولذلك فان متطلبات السرية سوف تعتمد علي قانون البلد المضيف لكل محاسب .

السلوك المهني Professional Behavior

يجب علي المحاسب أن يتصرف بطريقة تتسق مع السمعة الجيدة للمهنة ، كما يجب أن يرفض التصرف بأي سلوك من شأنه أن يتعارض مع المهنة المرتبطة بمسئولياتها تجاه العملاء والطرف الثالث والأعضاء الآخرين لمهنة المحاسبة وأعضاء فريق المراجعة وأصحاب العمل والجمهور العام .

أن الإرشاد المحدد للمحاسب المهني المرتبط بالسلوك المهني يتم توفيره في ثلاثة مجالات هي المزاولة الضريبية (القسم رقم 5 من الدليل) والأنشطة التي تتعدي حدود البلد (القسم رقم 7) والدعاية والإعلان (القسم رقم 7) .

المزاولة الضريبية (القسم رقم 5) Tax Practice -Sec.s

تناولت القاعدة رقم (4) من دليل السلوك المهني الدولي (الجزء الأول الفقرات 1/5 – 8/5) اعتبارات قيام المحاسب بالمهام الضريبية على النحو التالي :-

1- من حق المحاسب الذي يؤدي خدمات ضريبية مهنية أن يصور أفضل وضع يخدم مصلحة عميل أو رب العمل بشرط أن يتم تأدية الخدمة بكفاءة مهنية وأن لا تشوب هذه الصورة الأمانة والموضوعية بأي شكل من الأشكال وأن تكون متسقة – في رأي المحاسب – مع القانون .

2- يجب أن لا يوحي المحاسب أن يؤكد للعميل أو رب العمل بأن القرارات الضريبية التي يتم إعدادها أو الاستشارة الضريبية التي يتم القيام بها ستؤخذ كقضية مسلم بها ولا يمكن المنازعة فيها من قبل السلطات الضريبية بل على العكس من ذلك يجب أن يتأكد المحاسب من أن العميل أو صاحب العمل على دراية بالحدود المرتبطة بالاستشارات والخدمات الضريبية حتى لا يسئ تفسير الإدلاء برأي على أنه حقيقة لا تقبل الجدل .

3- يجب أن ينصح المحاسب الذي يقوم بإعداد الإقرارات الضريبية أو يساعد العميل في ذلك بأن المسئولية عن محتويات الإقرار تقع أساسا على العميل أو صاحب العمل – ويجب أن يتخذ المحاسب الخطوات الضرورية للتأكد من أن الإقرارات الضريبية تم إعدادها بصورة سليمة على أساس المعلومات المعطاة .

4- عندما يتم الإدلاء باستشارة أو رأي ضريبي يترتب عليه نتائج هامة نسبيا لعميل أو لرب عمل يجب أن يتم كتابتها في صورة خطاب أو في صورة مذكرة يتم الاحتفاظ بها .

5- يجب على المحاسب أن ينأى بنفسه تماما عن أي إقرار ضريبي أو أي وسيلة إتصال يكون هناك سبب للاعتقاد بأنه :-

a- يتضمن بيانات غير حقيقية أو مضللة .

b- يتضمن بيانات تم توفيرها بصورة متعجلة وبإهمال أو دون معرفة حقيقية عما إذا كانت حقيقية أم مزيفة .

c- يحذف أو يطمس معلومات مطلوب تقديمها وأن يكون هذا الحذف أو الطمس سيؤدي إلى تضليل السلطات الضريبية .

[illegible] للمحاسب أن يعد إقرارات ضريبية تنطوي على استخدام تقديرات إذا كان الحصول البيانات الفعلية أمرا غير عملي ، وعندما يتم استخدام التقديرات في إعداد الإقرارات الضريبية يجب أن تعرض بهذه الصورة بطريقة تجنب الاعتقاد بأنها تنطوي على دقة أكبر مما هو قائم فعلا ، ويجب أن يكون المحاسب مقتنعا بأن التقديرات تعتبر معقولة تحت الظروف السائدة .

7- عند إعداد الإقرارات الضريبية قد يعتمد المحاسب عادة على المعلومات التي يقدمها العميل أو رب العمل بشرط أن تبدو هذه المعلومات منطقية وبالرغم من أن فحص ومراجعة

المستندات أو القرائن الأخرى المعززة للمعلومات ليس مطلوبا يجب أن يعمل المحاسب على تشجيع تقديم البيانات المعززة عندما يكون ذلك مناسبا .

وبالإضافة إلى ما تقدم ، فإن المحاسب :-

a- يجب عليه الإطلاع على صور الإقرار الضريبي للعميل عن السنوات السابقة عندما يكون ذلك مجديا .

b- مطالبا بأن يقوم باستفسارات منطقية عندما تبدو المعلومات المقدمة له غير صحيحة وغير كاملة .

c- يشجع على الإشارة إلى دفاتر ومستندات المنظمة التي تتضمن العمليات التي قامت بها .

8- عندما يعلم المحاسب بخطأ مادي أو حذف في إقرار ضريبي خاص بسنة سابقة (قد يكون المحاسب قد ساهم أو لم يساهم في إعداده) أو بإخفاق العميل في تقديم الإقرار الضريبي فإن المحاسب يكون مسئولا عن :

a- تقديم النصح للعميل أو لرب العمل على الفور بالخطأ أو الحذف ويوصى بالإفصاح عن ذلك للسلطات الضريبية وعادة لا يكون المحاسب مجبرا على إبلاغ السلطات الضريبية ، كما يجب عدم القيام بذلك بدون إذن العميل .

b- إذا لم يقم العميل أو صاحب العمل بتصويب الخطأ ، فإن المحاسب :-

(1) يجب أن يبلغ العميل أو صاحب العمل بأنه لا يمكنه أن يمثله فيما يتعلق بهذا الإقرار أو أي معلومات مرتبطة به تقدم للسلطات الضريبية .

(2) يجب أن يتدبر ما إذا كان الاستمرار في الارتباط بالعميل أو بصاحب العمل بأي صورة من الصور يتسق مع المسئوليات المهنية .

c- إذا انتهي المحاسب إلى أنه يمكن استمرار العلاقة المهنية مع العميل أو بصاحب العمل ، يجب أن يتخذ جميع الخطوات المنطقية للتأكد من أن الخطأ لن يتكرر في الإقرارات الضريبية اللاحقة .

الأنشطة التي تتعدى حدود البلد (القسم رقم 6) Cross-Border Activities-Sec.6

قد يؤدي المحاسب الخدمات في بلد أخر بخلاف بلد الأصلي ، فإذا ما كانت هناك اختلافات بين المتطلبات الأخلاقية لبلدين فانه يتعين تطبيق الشروط التالية :-

1- عندما تكون المتطلبات الأخلاقية للبلد الذي يتم فيه تأدية الخدمات أقل صرامة من دليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين فان الإرشاد الأخلاقي لاتحاد الدولي للمحاسبين يجب أن يتم تطبيقه .

2- عندما تكون المتطلبات الأخلاقية للبلد الذي يتم فيه أداء الخدمات أكثر صرامة مقارنة بالإرشاد الأخلاقي لاتحاد الدولي للمحاسبين من ثم فان المتطلبات الأخلاقية لذلك البلد يتعين تطبيقها .

3- عندما تكون المتطلبات الأخلاقية في البلد الأم إلزامية عند تأدية الخدمات خارج البلد كما أنها صارمة بشكل أكبر مقارنة بما هو محدد في البندين (1) ، (2) من ثم فان المتطلبات الأخلاقية للبلد الأم يجب أن يتم تطبيقها .

الدعاية والإعلان (القسم رقم 7) Publicity-Sec.7

أن الإعلان يمثل توصيل حقائق عن المحاسب المهني للجمهور وعندما يسوق المحاسبون لانفسهم ولعملائهم فانه يتعين عليهم :-

- عدم استخدام وسائل من شأنها جر المهنة إلى فقدان السمعة Distribute.
- عدم إعداد متطلبات مغالى فيها مقابل الخدمات التي يستطيعون تقديمها وفي ضوء مؤهلاتهم التي يمتلكونها أو الخبرة التي اكتسبوها .
- عدم تشويه سمعة عمل المحاسبين الآخرين .

المعايير الفنية Technical Standards

يجب أن يتم تنفيذ الخدمات المهنية دائما طبقا لمعايير فنية ومهنية ملائمة ، حيث يجب أن تتبع تلك الخدمات معايير فنية على سبيل المثال المعايير الدولية عن المراجعة والمعايير الدولية للتقرير المالي ، وقواعد الجهات المهنية للمحاسبين بالإضافة إلى التشريعات الملائمة.

الإرشادات الأخلاقية واجبة التطبيق علي المحاسبين المهنين في المزاولة العامة (الجزءB)

Ethics Applicable to Professional Accountants in Public Practice(Part B)

بينما تم مناقشة الإرشادات الأخلاقية الواجبة التطبيق علي كافة المحاسبين المهنيين ، فان الجزء (B) من دليل الأخلاقيات الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين غير واجب التطبيق علي المحاسبين في الممارسة العامة، أن المحاسب المهني في المزاولة العامة Professional

Accountants in Public Practice يشير إلى كل شريك أو كل شخص يشغل مركز معين ممـا كـل للشـريك وكـل موظف في المزاولة يقدم خدمات مهنية للعميل (علي سبيل المثال المـراجعة . الضـرائب أو الاستشارات) والمحاسبين المهنيين في الممارسة الذين لديهم أية مسئوليات إدارية .

أن الإرشاد الأخلاقي للمحاسبين في الممارسة العامة يتم تقديمه في مجالات الاستقلالية ، والمسئوليات تجاه العملاء علي سبيل المثال الأتعاب والعمولات وأموال العملاء ، بالإضافة إلى المسئوليات تجاه زملاء المهنة علي سبيل المثال العلاقات مع المهنيين الآخرين والإعلان والأنشطة المتعارضة مع الممارسة .

3/4 مفهوم ومتطلبات الاستقلالية

Independence Concept and Requirements

إن استقلالية المراجع عن المنشأة يمثل عند قيامة بالمراجعة واحد من أهم المتطلبات الخاصة بالاحتفاظ بثقة الجمهور في إمكانية الاعتماد علي تقرير المراجعة ، أن الاستقلالية تضيف المصداقية Credibility لتقرير المراجعة الذي يعتمد علية المستثمر من الدائنين والعاملين والحكومة وغير من أصحاب المصالح الأخرى لاتخاذ القرارات المرتبطة بالشركة . أن فوائد حماية استقلالية المراجعين تمتد لتعزيز الكفاية الشاملة لأسواق رأس المال .

فعبر دول العالم تتباين القواعد الوطنية لاستقلالية المراجعين في عديد من الجوانب علي سبيل المثال نطاق الأشخاص الذي يجب أن يطبق عليها قواعد الاستقلالية ، ونوع العلاقات المالية وعلاقات الاعمال بالإضافة إلى العلاقات الأخرى التي يمكن أن تكون للمراجع مع عميل المراجعة بالإضافة إلى آليات الحماية التي يتعين استخدامها . إن المفوضية الأوربية قد أصدرت معايير للاستقلالية التي يتعين تطبيقها علي دول الاتحاد الأوربي ، كما سنت الولايات المتحدة قانون Sarbanes -Oxley في عام 2002 الذي حدد متطلبات استقلالية المراجعين في الولايات المتحدة .

أن توجيهات مجلي المفوضية الأوربية (التوجيه الثامن لقانون الشركات) قد أعطى قوة اختيارية للولايات العضو لتحديد شروط الاستقلالية للمراجع القانوني . حيث نصت المادة (24) علي أن الولايات العضو يجب أن تحدد أن المراجعين يجب عليهم عدم تنفيذ المراجعات القانونية Statutory audits إذا لم يكونوا مستقلين طبقا لقانون الولاية العضو التي تتطلب المراجعة .

لتزويد كل دولة بالاتحاد الأوربي بفهم عام بمتطلبات الاستقلالية فان لجنة بالاتحاد الأوربي عن المراجعة قد طورت مجموعة من المبادئ الأساسية التي حددت توصية للجنة يطلق عليها استقلال المراجع القانوني Statutory Audits Independence في الاتحاد الأوربي مجموعة من المبادئ الأساسية Set of Fundamental. تلك المبادئ تأسست علي مدخل من شانه خلق هيكل قوي في خدمته يتعين علي المراجعين القانونين تبرير تصرفاتهم .

أن إطار الاتحاد الأوربي الذي يتوازي مع التهديدات واليات الحماية لاتحاد الدولي للمحاسبين يتأسس علي متطلب إن المراجع يتعين عليه أن يكون مستقلا عن عميل المراجعة سواء من حيث المظهر أو الحقيقة (الذهن) Inmind and Appearance .

أن المراجع يجب عليه ألا يراجع العميل إذا كانت هناك علاقات مالية أو علاقات أعمال أو أي علاقات أخري بينهم من شأنها أن تجعل الطرف الثالث المعقول وذو المعرفة أن يستنتج وجود توفيق استقلال .

ويجب أن تلتزم منشآت المراجعة الأمريكية أو المنشآت التي تقوم بمراجعة شركات عامة مسجلة بالبورصة بتعليمات قانون Sarbanes -Oxley الخاصة باستقلال المراجع والتي تم تفسيرها عن طريق مجلس الإشراف علي المحاسبة في الشركات العامة (Public Company Accounting Oversight Board PCAOB Public) يوضح الشكل رقم (3/3) قائمة بنود الاستقلالية والخدمات المحظورة .

في ظل قواعد مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامة فان كافة الخدمات بخلاف المراجعة المقدمة للعملاء التي لم تم حظرها علي وجه التحديد يجب أن تم الموافقة عليها مسبقا عن طريق لجنة المراجعة والإفصاح عنها إلى حملة الأسهم ، أن شركاء المراجعة يجب أن يتم تدويرها كل خمسة سنوات . كما أن العملاء لا يمكن لهم تعيين عضو من فريق عمل المراجعة خلال سنة واحدة بعد أخر مراجعة لهم ، أن تحديد استقلالية المراجعين الذين يقومون بمراجعة شركات مسجلة بالبورصة قد تم تركه إلى السلطات التنظيمية للولايات الخمسين في الولايات المتحدة الأمريكية .

شكل إيضاحي رقم (3/3)

الاستقلالية في قانون Oxley–Sarbanes

استقلالية المراجع

Sec-201	الخدمات خارج نطاق مزاولة المراجعين .
Sec-202	متطلبات الموافقة المسبقة .
Sec-203	تدوير شريك المراجعة .
Sec-204	تقارير المراجعين إلى لجنة المراجعة .
Sec-205	تعديلات التوافق والتطابق .
Sec-206	تعارض المصالح .
Sec-207	دراسة التدوير الإلزامي لمكاتب المحاسبة العامة المسجلة .
Sec-208	سلطة اللجنة .
Sec-209	الاعتبارات عن طريق السلطات التنظيمية الملائم للولاية

تتضمن خدمات بخلاف المراجعة المحظورة والمتزامنة مع المراجعة

Prohibited non - audit Services Contemporaneously with the audit

1- إمساك الحسابات أو الخدمات الأخرى ذات الصلة بسجلات محاسبية أو قوائم مالية لعميل المراجعة .

2- تقيم وتطبيق نظم معلومات محاسبية .

3- خدمات تقيم وتقدير ، واداء عادلة أو المشاركة في تقارير من نوع معين .

4- خدمات دكتواريه .

5- خدمات المراجعة الداخلية بالاستعانة خدمات مكاتب المراجعة .

6- وظائف إدارية أو الموارد البشرية .

7- خدمات السمسرة والوكالة وبناء الاستثمار أو خدمات بطريقة الاستثمار .

8- خدمات قانونية وخدمات الخبرة غير المرتبطة بالمراجعة .

9- أي خدمات أخرى يقوم مجلس الإدارة بتحديدها تعتبر غير شرعية أو محظورة عن طريق اللوائح .

الاستقلال كما تم تعريفة في الدليل (القسم 8)

Independence as Defined in the Code - Sec.8

تم وصف الاستقلالية علي إنها :-

a- ذات مركز يأخذ وجهه نظر غير متحيزة Unbiased Viewpoint عند أداء اختبارات المراجعة وتحليل النتائج والتصديق في تقرير المراجعة .

b- الاستقلالية في الحقيقة Independence in Fact بمعني قدرة المحاسب علي الحفاظ علي اتجاه غير متحيز من خلال عملية المراجعة ، ولذلك يجب أن يكون موضوعي وعادل .

c- الاستقلالية في المظهر Independence in Appearance ويتم ذلك في ضوء نتائج تفسيرات الآخرين لذلك الاستقلال .

أن دليل الأخلاقيات للمحاسبين المهنيين القسم رقم (8) يناقش الاستقلالية في خدمات التأكد في ضوء مدخل يتأسس علي المبادئ ، والذي يأخذ في الحسبان التهديدات الموجهة للاستقلال وآليات الحماية المقبولة ومصلحة الجمهور .

المبادئ التي تتأسس علي المدخل الفكري

Principles Based (Conceptual) Approach

تعتقد لجنة الأخلاقيات بالاتحاد الدولي للمحاسبين بشدة أن وجود مبادئ ذات جودة مرتفعة تتأسس علي مدخل يرتبط بالاستقلالية سوف يخدم بشكل أفضل مصلحة الجمهور عن طريق استنباط تقييم مدروس بعناية لاستقلالية المراجع في ظل الظروف الخاصة المحيطة بكل تكليف . ومع ذلك فقد وفر الدليل إرشاد ذو صلة وتفسيرات هامة أيضا ، ناقش قسم الاستقلالية تطبيق المدخل الفكري علي مواقف خاصة علي سبيل المثال المصلحة المالية القروض والأتعاب بالإضافة إلى العوامل الأخرى التي يوضحها الشكل رقم (3/4) .

ينص الدليل علي أن المبادئ الأخلاقية تصف في مصلحة الجمهور ولذلك فقد تطلب ذلك الدليل الأخلاقي من أعضاء فريق خدمات التأكد والمنشآت حينما يكون ذلك واجب التطبيق ومنشآت شبكات العمل Network Firms أن يكون مستقلين عن عملاء خدمات التأكد .

أن الاستقلالية في المراجعة تعني وجود موقف معين يتضمن إبداء وجهة نظر غير متميزة عند أداء اختبارات المراجعة وتحليل النتائج والتصديق عليها Attestation في تقرير المراجعة .

شكل إيضاحي رقم (3/4)

تطبيق الأخلاقيات على مواقف خاصة

الموضوع والفقرة واجبة التطبيق في دليل الأخلاقيات للمحاسبين المهنيين

الموضوع	الفقرة
•المصالح المالية	8.102
-البنود الواجبة التطبيق علي كافة عملاء التأكد .	8.104
-البنود واجبة التطبيق علي عملاء المراجعة .	8.111
-البنود واجبة التطبيق علي عميل بخلاف خدمات التأكد .	8.120
• القروض والضمانات .	8.124
•علاقات المنشأة المغلقة مع عملاء التأكد .	8.130
• العلاقات الأسرية والشخصية .	8.133
• التوظيف مع عملاء التأكد .	8.140
• الخدمات الحديثة مع عملاء التأكد .	8.143
• الخدمة مع مدير في مجلس إدارة عملاء التأكد .	8.146
• الارتباط الطويل للعاملين الأوائل مع عملاء خدمات التأكد.	
– متطلبات عامة .	8.150
– عملاء المراجعة الذين يمثلون كيانات مسجلة بالبورصة .	8.151
• متطلبات خدمات بخلاف التأكد المرتبط بعملاء التأكد .	8.155
× إعداد سجلات محاسبية وقوائم مالية .	8.163
– متطلبات عامة .	
– عملاء مراجعة لا يمثلون شركات مسجلة بالبورصة .	8.166
– عملاء مراجعة تمثل شركات مسجلة بالبورصة .	8.167
– مواقف الطوارئ .	8.168
× خدمات التقييم .	8.171
× متطلبات خدمات الضرائب مع عملاء المراجعة .	8.177
× متطلبات خدمات المراجعة الداخلية لعملاء المراجعة .	8.178
× متطلبات خدمات تكنولوجيا المعلومات لعملاء المراجعة .	8.189

وحيث لان المنتج الرئيسي للتصديق يتمثل في إخفاء المصداقية علي المعلومات المالية عن طريق تقرير المراجعة ، فمن الضروري أن يكون المراجع مستقلا وان ادراك ذلك عن طريق مستخدمي القوائم المالية .

الاستقلالية في الحقيقة والمظهر Independence in Fact and Appearance

يجب إلا يحتفظ المحاسبون بالاتجاه الذهني المستقل عند الوفاء بمسئولياتهم فقط . بل أيضا فأن مستخدمي القوائم المالية يجب أن يكون لديهم ثقة في تلك الاستقلالية .

هذين الهدفين غالبا ما يتم تحديدها والإشارة إليها علي أساس الاستقلالية في الحقيقة Independence in Fact والاستقلالية في المظهر Appearance Independence in .

وتوجد الاستقلالية في الحقيقة عندما يكون المحاسب قادرا علي الاحتفاظ باتجاه غير متحيز طوال أداء عملية المراجعة ولذلك يجب أن يكون نزيها وموضوعيا في حين أن الاستقلالية في المظهر تمثل نتيجة تفسيرات الآخرين لتلك الاستقلالية .

أن إرشاد أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين ينص علي أن الاستقلالية تتطلب :-

A- الاستقلال في الذهن Independence of mind

وهي حالة من الذهن التي تسمح بتوفير رأي معين بدون أن يتأثر بالانعكاسات التي توفق الحكم المهني ، حيث نتيح للفرد أن يتصرف بنزاهة ويمارس الموضوعية بالإضافة إلى الشك المهني .

B- الاستقلال في المظهر Independence in Appearance

تجنب الحقائق والظروف التي تعتبر هامة وجوهرية للدرجة التي معها يمكن للطرف الثالث المعقول وذو المعرفة أن يكون لديه معرفة وإدراك بكافة المعلومات الملائمة متضمنة آليات الحماية المطبقة ، وان يستنتج بشكل معقول أن النزاهة والموضوعية أو الشك المهني لمنشأة المراجعة أو عضو فريق المراجعة قد تم تحقيقه والوفاء بها .

تحديد التهديدات وتقيمها وتصفية آليات الحماية

Identify the Evaluate and Apply Safeguards

يوفر القسم رقم (8) من دليل الأخلاقيات – قسم الاستقلالية – المبادئ التي تتأسس علي إطار عمل تحديد وتقييم والاستجابة إلى التهديدات الموجهة ضد الاستقلالية ، يحدد إطار العمل

المبادئ المرتبطة بتحديد التهديدات إلى الاستقلالية ، وتحديد جوهرية تلك التهديدات ، فإذا ما كانت جوهرية يتم تحديد وتطبيق آليات الحماية من أجل تخفيض أو مواجهة التهديدات إلى الاستقلالية ، يلخص القسم رقم (8) تحديد التهديدات إلى الاستقلالية (الفقرة من 8-28 إلى 8-33) ، وآليات الحماية الخاصة بتخفيض التهديدات إلى مستوي مقبول (الفقرة من 34-8 إلى47-8) مع الاختتام ببعض الأمثلة عن كيف يتم تطبيق ذلك المدخل الفكري (الفقرات من 100-8 لما بعد ذلك) .

التهديدات إلى الاستقلالية Threats to Independence

أن الاستقلالية تتأثر بشكل محتمل بتهديد وجود المصلحة الذاتية للمراجع وتهديدات بفحص ما تم بمعرفة ذلك المراجع والتهديدات الخاصة بالتآلف غير المهني مع العميل ، مع تهديدات بالدفاع بتحيز عن مصالح العميل أمام الغير ، أن مقترحات الاستقلالية للمفوضية الأوربية تناقش نفس أنواع تلك التهديدات ، يوضح ذلك الشكل رقم (3-5) .

1- تهديدات وجود مصلحة ذاتية للمراجع Self -Interest Threats

تحدث تلك التهديدات عندما يمكن للمراجع أن يستفيد من وجود مصلحة ذاتية مع عميل المراجعة أو وجود تعارض في تلك المصلحة الذاتية، وتتضمن الأمثلة الدالة علي ذلك ما يلي:-

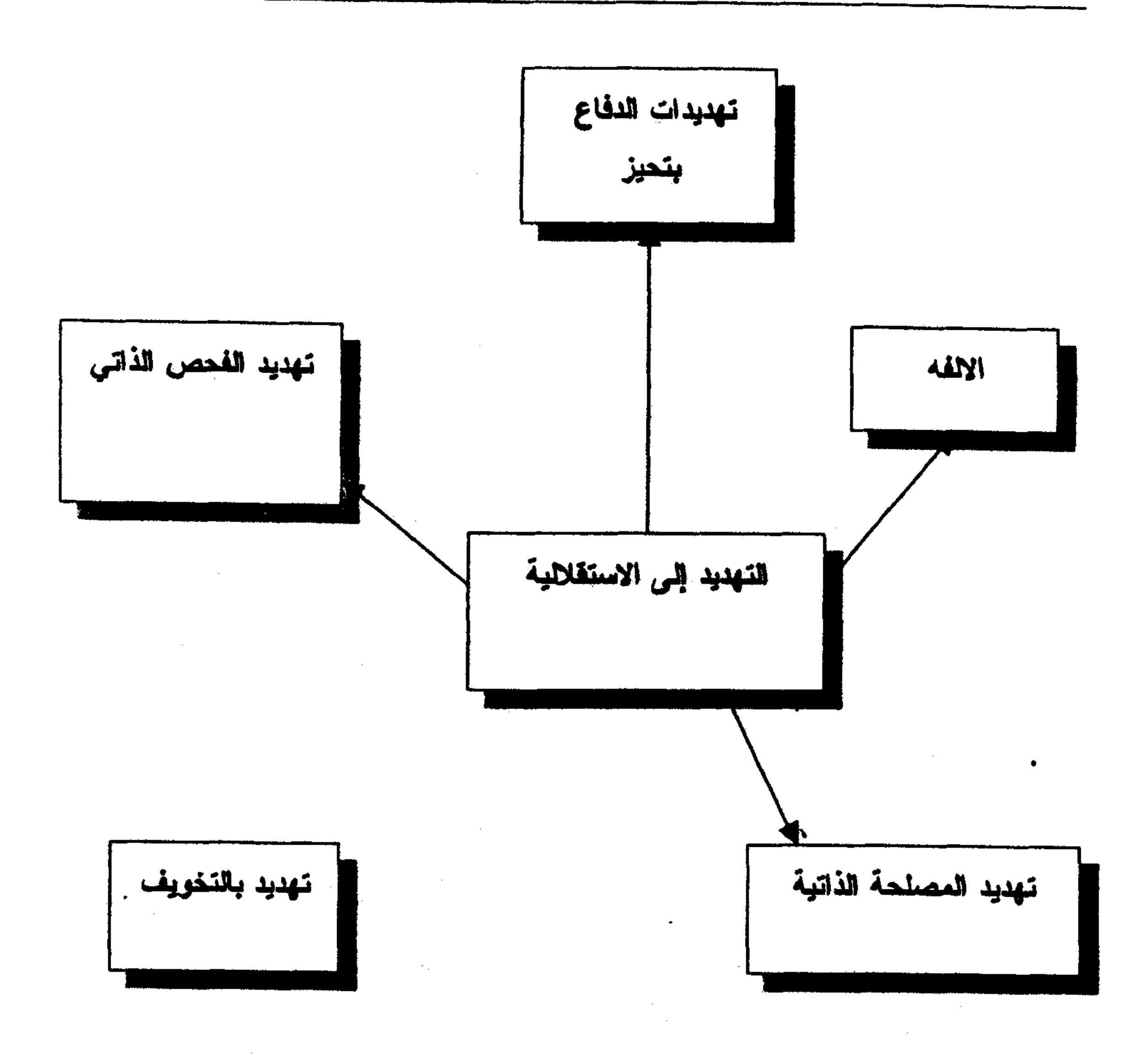
A- مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية جوهرية غير مباشرة مع عميل خدمة التأكد.

1- وجود مصلحة مالية مباشرة Direct Financial Interest لعميل يمكن أن تتضمن ملكية أسهم العميل أو الأدوات المالية ، والمصلحة المالية مع مشروع مشترك مع العميل أو العاملين لدي العميل بالإضافة للمصلحة المالية مع جهة بخلاف العميل مثل المستثمر أو الوحدة محل الاستثمار .

2- المصلحة المالية الجوهرية غير المباشرة Indirect Material Financial Interest للمراجع التي تتيح من كونه في لديه ارتباط مع الإدارة أو الائتمان أو التمويل العقاري ويكون له مصلحة مالية مع شركة العميل .

شكل إيضاحي رقم (3/5)

تحديد التهديدات المحتملة لاستقلالية المراجعين



B- القدرة علي التأثير علي العميل Ability to influence client

أن دليل الأخلاقيات للاتحاد الدولي للمحاسبين يحظر علي الأفراد ذوي القدرة علي التاثير علي تكليف المراجعة أن يكون لديهم حقوق ملكية في شركة العميل . علي سبيل المثال فان رئيس فريق المراجعة بمنشأة KPMG للمراجعة يمكن أن يكون له اسهم عادية في شركة العميل إذا غير مشارك في عملية المراجعة ، ومع ذلك فإذا ما اصبح شريك في التكليف في حين أنه يحصل علي حقوق الملكية بالشركة فان كافة المعلومات المرتبطة بملكيته سوف يتم الأفصح عنها ، والا فان تصرفة يمكن ادراكة علي أنه يمثل تهديد للاستقلالية في الحقيقة وفي المظهر بالارتباط بذلك العميل .

C- وجود قرض أو ضمان A loan or guarantee

يقدم من أو إلى عميل خدمة التأكد أو أي من المديرين أو المسئولين لدي العميل خدمة التأكد أو من مديرين أو المسئولين .

D- الاعتماد المفرط Undue dependence علي إجمالي الأتعاب من عميل خدمة التأكد .

أن توفيق أو إظهار توفيق الاستقلال يمكن أن ينشأ إذا ما كانت الأتعاب من أحد عملاء خدمات التأكد تحتل نصيب كبير من إيرادات المراجعة ، علاوة علي ذلك فإذا ما كانت الأتعاب المستحقة على أحد العملاء مقابل خدمات مهنية ظلت غير مدفوعة لفترة ممتدة من الزمن لاسيما إذا كان جزء جوهري لم يتم سداده قبل إصدار تقرير المراجعة أو التصديق ، فان تهديد الاستقلالية يمكن أن يحدث في تلك الحالة .

E- التخوف والقلق Concern من احتمال فقد تكليف المراجعة أو خدمات التأكد .

F- وجود علاقة عمل وثيقة Close business relationship مع عميل المراجعة أو خدمة التأكد.

G- التوظيف المستقبلي المحتمل Potential employment مع عميل المراجعة أو خدمات التأكد .

H- الأتعاب الشرطية Contingent fees المرتبطة بتكليفات التأكد .

حيث تشير تلك الأتعاب الشرطية إلى تلك الأتعاب المحسوبة علي أساس محدد مسبقا بالارتباط بحدوث نتيجة أو نتيجة حدوث عملية أو نتيجة للعمل المؤدي . فتلك الأتعاب المشروطة

تتمثل ترتيب معين حيث لن يتم استحقاق أي أتعاب إلا إذا تحققت نتيجة معينة أو كانت معتمدة علي نتائج تلك الخدمات ، حيث يتم حساب الأتعاب الشرطية علي أساس نسبة مئوية أو أي أساس مماثل يتم اعتباره أتعاب شرطية أيضا . ان الأتعاب لا تعتبر شرطية إذا ما كانت ثابتة بحكم محكمة أو سلطة عامة أخرى .

تهديد الفحص الذاتي لما تم إعداده بمعرفة المراجع Self -Review Threat

يحدث ذلك التهديد عندما :-

a- عند إعادة تقييم نتائج التكليف السابقة للتوصل إلى استنتاجات بخصوص تكليف التأكد الحالي .

أو b- عندما يكون عضو فريق التأكد أحد موظفي العميل سابقا (لاسيما لو كان مديرا) في مركز من شأنه أن يمارس تأثير جوهري علي الموضوع محل التأكد . علي سبيل المثال وليس الحصر :-

- فأن مساعدة عميل المراجعة في الأمور التي تتضمن إعداد السجلات المحاسبية أو القوائم المالية قد يخلق تهديد للفحص الذاتي عندما تقوم المنشأة بمراجعة القوائم المالية لاحقا.
- تأثير القيام بخدمات أخرى لعميل خدمة التأكد بشكل مباشر على موضوع عملية خدمة التأكد .

3- تهديدات بالدفاع بتحيز عن مصالح العميل أمام الغير Advocacy Threat

يحدث ذلك التهديد عندما تقوم منشأة المراجعة أو أحد أفراد فريق خدمة التأكد بتعزيز أو الدفاع عن موقف أو رأي عميل خدمة التأكد أو عندما يفهم ذلك ، بالدرجة التي قد تشير إلى تفريطه في الالتزام بالموضوعية ، ويحدث ذلك الوضع في حالة قيام منشأة المراجعة أو أحد أفراد أعضاء خدمة التأكد بتطويع حكمهم الشخص ليكون على اتفاق مع حكم العميل .

وكأمثلة على الظروف التي قد تخلق ذلك التهديد تتضمن ما يلي :-

- بيع أو اكتتاب أو التعامل في الأوراق المالية أو الأسهم الخاصة بعميل التأكد .
- التصرف كمحامي للعميل في أحد الدعاوى القضائية .

4- تهديدات التآلف غير المهني مع العميل Familiarity Threat

يحدث ذلك التهديد عندما يصبح المراجع مؤيد لمصالح العميل حيث قد يكون له علاقة وثيقة مع عميل التأكد ومديرية ومسئولية أو الموظفين أو العاملين به ، مما يجعل منشأة المراجعة أو أحد أعضاء فريق خدمة التأكد متعاطفا بصورة غير عادية مع مصالح العميل .

وكأمثلة علي الظروف التي قد تتضمن ذلك التهديد ما يلي :-

- أن يكون لدي أحد أعضاء فريق التأكد واحد أو أحد أفراد عائلته المقربين يعمل كمدير أو مسئول لدي عميل خدمة التأكد .

- عندما يكون عضو فريق التأكد لديه عضو عائلي وثيق يمثل أحد العاملين الرئيسيين لدي عميل التأكد أو قد يكون في مركز من شأنه التأثير جوهريا علي الموضوع محل تكليف التأكد .

- أن يكون الشريك السابق للمنشأة مدير عام أو تنفيذي لعميل التأكد أو أحد العاملين لديه يكون في مركز من شأنه التأثير جوهريا .

- الارتباط الطويل لعضو رفيع في فريق خدمة التأكد مع عميل خدمة التأكد .

- قبول هدايا أو ضيافة من عميل خدمة التأكد أو مديرين مسئولين أو عاملين لديه تكون قيمتها جوهرية .

5- تهديدات بضغوط العميل علي فريق المراجعة Intimidation Threat

يحدث ذلك التهديد عندما يمكن إعاقة عضو فريق التأكد من التصرف بموضوعية أو تمنع من ممارسة الشك المهني عن طريق التهديدات التي قد تكون فعلية أو صريحة أو ضمنيه من المديرين العموميين أو التنفيذيين أو العاملين لدي عميل التأكد ، وهناك مثالين عن ذلك التهديد عندما يتم القول للمراجع بأنه سوف يتم استبداله تأسيسا علي عدم الاتفاق علي تطبيق المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى الضغوط عليه في تخفيض نطاق عملية المراجعة من اجل تخفيض الأتعاب .

آليات حماية استقلالية المراجع Safequards

تتحمل منشأة المراجعة وكذلك فريق خدمة التأكد مسئولية الحفاظ على استقلاليتهم ، وذلك بأخذهم في الاعتبار الإطار الذي يعملون فيه والتهديدات التي تواجه الاستقلالية وأدوات الحماية المتاحة للتخلص من تلك التهديدات أو تخفيضها إلى مستوي مقبول .

وفي حالة وجود تهديدات بخلاف تلك التي تبدو بوضوح أنها غير مؤثرة يتعين تحديد أدوات الحماية اللازمة واستخدام تلك الأدوات للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى مستوي مقبول ، كما يتعين توثيق ذلك القرار في أوراق العمل .

وتتنوع طبيعة أدوات الحماية التي يمكن استخدامها بتنوع حالات تهديد استقلالية المراجع ، ويجب أن يؤخذ في الاعتبار دائما ما يراه أي طرف ثالث على دراية بالمعلومات اللازمة وأدوات الحماية التي يتم استخدامها – أنه غير مقبول .

وتتأثر تلك الأمور باعتبارات أخرى مثل جوهرية التهديد ، وطبيعة عملية التأكد التي يقوم بها المراجع والمستخدمين المرتقبين لتقريره ، وكذلك هيكل منشأة المراجع ، وتنقسم أدوات الحماية إلى ثلاثة مجموعات واسعة ورئيسية هي :-

A- خلق آليات حماية عن طريق المهنة أو التشريعات أو اللوائح .

B- آليات الحماية داخل إطار ونظم وإجراءات العميل .

C- آليات الحماية داخل النظم والإجراءات الخاصة بمنشأة المراجعة .

A- آليات الحماية التي تخلقها المهنة والتشريعات واللوائح

Safeguards Created by the Profession Legislation or Regulations

وتتضمن آليات الحماية هذه ما يلي :-

1- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة **Educational Training and Experience regulation** حتى يصبح عضو مهني مؤهل ممارس للمهنة .

2- متطلبات التعليم المستمر **Continuing education requirements** .

3- المعايير المهنية الخاصة بالمحاسبة والمراجعة .

4- معايير الأخلاقيات **Ethics Standards** المهنية .

5- عمليات المتابعة **Monitoring** والجزاءات التأديبية **Disciplinary** .

6- الرقابة على جودة فحص النظير **Peer review** .

7- القوائم المهنية أو التشريعية التي تحكم متطلبات استقلالية منشأة المحاسبة .

B- آليات الحماية داخل عمل التأكد

Safeguards with in the Assurance Client

تتضمن آليات الحماية هذه :-

1- موافقة لجنة المراجعة علي تعيين أداء عميل التأكد لمنشأة المراجعة .

2- أن يكون لدي عميل التأكد عاملين ذو كفاية كافية .

3- أن يلتزم عمل التأكد بالتقرير المالي بصورة صادقة وعادلة .

4- أن يكون لدي العميل إجراءات داخلية تضمن اختبارات موضوعية بالنسبة إلى التكليف بمهام بخلاف التأكد .

5- أن يكون لدي العميل هيكل حوكمة شركات علي سبيل المثال وجود لجان مراجعة والتي توفر إشراف جيد للخدمات المتعلقة بالمنشأة .

C- آليات الحماية داخل النظم والإجراءات الخاصة بمنشأة المراجعة

Safequards with in the Audit Firm

تتضمن النظم والإجراءات الخاصة بآليات الحماية داخل منشأة المراجعة أدوات حماية واسعة داخل المنشأة علي سبيل المثال ما يوضحه الشكل رقم (3/6) علي النحو التالي :-

1- تركيز قيادة منشأة المراجعة علي أهمية الاستقلالية ، وأنه من المنتظر أن يقدم أعضاء فريق خدمة التأكد بالعمل بما يحقق الصالح العام .

2- تخطيط عضو الإدارة العليا بالإشراف على التفعيل الكاف لنظام الحماية .

3- السياسات والإجراءات التي تؤكد علي رقابة الجودة على تكليفات التأكد والأشراف عليها .

4- سياسات استقلالية مكتوبة وموثقة فيما يتعلق بتحديد طبيعة التهديدات التي تواجه الاستقلالية ، وتقييم مدى جوهرية الآثار المترتبة عليها ، وتطبيق أدوات الحماية لإزالة أو تخفيض أثار التهديدات الجوهرية - بخلاف تلك المؤثرة إلى مستوي مقبول .

5- سياسات داخلية لمتابعة الالتزام بأخلاقيات الاستقلالية .

6- السياسات والإجراءات التي تحدد العلاقات بين المنشأة أو أعضاء فريق التأكد وعملاء خدمة التأكد .

7- السياسات والإجراءات الخاصة برقابة وإدارة مدى الاعتماد على الأتعاب المستلمة من عميل تأكد وحيد .

وقد تتضمن آليات الحماية داخل النظم والإجراءات الخاصة بالمنشأة أيضا آليات حماية خاصة بتكليف معين علي سبيل المثال ما يلي :-

شكل رقم (3/6)

أمثلة علي آليات الحماية داخل منشآت المراجعة

1- تركز القيادة Leadership علي أهمية الاستقلالية وتوقع بان أعضاء فريق التأكد في التصرف لمصلحة الجمهور .

2- تخطيط عضو الإدارات العليا للإشراف Oversee علي التفعيل الكاف لنظام الحماية .

3- السياسات والإجراءات التي تؤكد علي رقابة الجودة على خدمة تكليفات التأكد .

4- سياسات استقلالية مكتوبة وموثقة عن كيفية تحديد تهديدات الاستقلالية ، وكيفية تقييم أهمية تلك التهديدات وتحديد آليات الحماية لاستبعاد أو تخفيض تلك التهديدات .

5- السياسات الداخلية لمتابعة الالتزام بأخلاقيات الاستقلالية .

6-السياسات والإجراءات التي سوف تحدد العلاقات بين المنشأة وأعضاء فريق التأكد وعملاء التأكد .

7- السياسات والإجراءات الخاصة بأداء الاعتماد علي الأتعاب المرتبطة بعميل تأكد وحيد .

8- استخدام محاسب مهني إضافي ليس في فريق التأكد لفحص العمل الذي يتم أداءه أو تقديم الاستشارات في حالة الضرورة .

9- الاسترشاد برأي طرف ثالث خارجي (علي سبيل المثال لجنة مديرين مستقلة أو جهة تنظيمية مهنية أو أي محاسبي مهني أخر) .

10- تدوير الشريك والمدير المسئول عن العملية كل فترة زمنية محددة (من خمسة إلى سبعة أعوام) .

11- الإفصاح إلى لجنة المراجعة عن طبيعة الخدمات المقدمة والأتعاب المطالب بها نظير تلك الخدمات .

12- إشراك منشأة مراجعة أخري لاداء أو إعادة أداء لتكليف خدمة التأكد .

13- استبعاد أي فرد من فريق خدمة التأكد عندما تشير علاقاته أو مصالحة إلى تهديد للاستقلالية .

اعتبارات خاصة بفترة الاحتفاظ بالاستقلالية

يجب أن يحافظ أعضاء فريق المراجعة ومؤسسة المراجعة على الاستقلالية عن عميل خدمات التأكد أثناء فترة العملية ، وتبدأ فترة العملية عندما يبدأ فريق المراجعة بأداء خدمات التأكد المطلوبة وتنتهي بصدور التقرير ، وذلك باستثناء العمليات ذات الطبيعة المتكررة والمستمرة ، وإذا كان من المتوقع تكرار العملية فإن فترة العملية تنتهي بقيام أحد الأطراف بإخطار الطرف الأخر بإنهاء العلاقة المهنية أو إصدار التقرير النهائي أيهما أبعد .

أن فترة العملية في حالة عمليات المراجعة تشمل الفترة التي تغطيها القوائم المالية التي قامت مؤسسة المراجعة بإصدار تقرير عليها وحتى تاريخ إصدار هذا التقرير ، وإذا ما قامت المنشأة بتكليف مؤسسة المراجعة بمراجعة القوائم المالية أثناء أو بعد الفترة التي تغطيها القوائم المالية التي سوف تقوم مؤسسة المراجعة بإصدار تقرير عليها ، عندئذ يجب على مؤسسة المراجعة أن تبحث عما إذا كان هناك تهديدات تواجه الاستقلالية قد تنشأ مما يلي :-

- العلاقات المالية أو علاقات العمل مع عميل المراجعة أو بعد الفترة التي تغطيها القوائم المالية ولكن قبل قبول عملية المراجعة .

- الخدمات السابقة التي قدمتها المؤسسة لعميل المراجعة .

وبالمثل فإنه في حالة تقديم خدمات تأكد أخرى بخلاف خدمة المراجعة يتعين على مؤسسة المراجعة مراعاة ما إذا كان هناك أية علاقات مالية أو علاقات عمل أو خدمات سابقة قد تنشئ تهديدات لاستقلالية مؤسسة المراجعة .

وإذا كان قد تم تقديم خدمات أخرى بخلاف خدمات التأكد إلى عميل المراجعة أثناء أو بعد الفترة التي تغطيها القوائم المالية ولكن قبل بدء تنفيذ المهام الفنية المتعلقة بخدمة المراجعة ، فإنه في هذه الحالة يمنع تقديم هذه الخدمات أثناء فترة عملية المراجعة ، علاوة على ضرورة الأخذ في الإعتبار التهديدات التي قد تواجه الإستقلالية – إن وجدت – والتي قد تنشأ عن هذه الخدمات . وتوجد آليات وأدوات من شأنها تقليل تهديدات الإستقلالية إلى مدي مقبول على النحو التالي :-

1- الحصول على إقرار من عميل المراجعة عن مسئوليته عن نتائج الخدمات الأخرى بخلاف خدمات التأكد .

2- منع الأفراد الذين يقومون بتقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمات التأكد من المشاركة في عملية المراجعة .

3- تكليف مؤسسة مراجعة أخرى بفحص نتائج الخدمات بخلاف خدمات التأكد ، أو تكليف مؤسسة مراجعة أخرى بإعادة تنفيذ الخدمات الأخرى بخلاف خدمات التأكد إلى المدى اللازم لتمكينها من تحمل المسئولية عن هذه الخدمات .

إن تقديم خدمات أخرى بخلاف خدمات التأكد إلى عملاء المراجعة غير المسجلين في بورصة الأوراق المالية لن يهدد استقلالية مؤسسة المراجعة عندما يصبح هؤلاء العملاء مسجلين في البورصة ، وذلك بالشروط التالية :

1- أن تكون الخدمات الأخرى بخلاف خدمات التأكد مسموح بها في ضوء الخدمات التي يمكن تقديمها لعملاء المراجعة غير المسجلين بالبورصة .

2- إن هذه الخدمات الأخرى سيتم التوقف عن تقديمها في غضون فترة زمنية معقولة (سنة أو مدة التعاقد – أيهما أقل) من تاريخ تسجيل العميل بالبورصة ، وذلك إذا ما كانت هذه الخدمات الأخرى بخلاف خدمات التأكد غير مسموح بها في ضوء الخدمات التي يمكن تقديمها لعملاء المراجعة المسجلين بالبورصة .

3- قيام مؤسسة المراجعة بتطبيق وتنفيذ أدوات الحماية والوقاية السليمة للتخلص من التهديدات التي تواجه الاستقلالية والتي تنشأ عن الخدمات السابقة أو تخفيض هذه التهديدات إلى المستوي المقبول .

خدمات بخلاف المراجعة إلى عملاء المراجعة في دليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين (القسم 8)

Non-Audit Services to Audit Clients in IFAC Ethics Code-Sec.8

بالنسبة لعملاء المراجعة فأن دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين قد خطر بصفة عامة تقديم خدمات إمساك الدفاتر Bookkeeping ، وخدمات التقييم Valuation Services ، والوظائف الإدارية لاتخاذ القرارات (علي سبيل المثال خدمات الخبرة)، وخدمات النصح الاستثماري أو خدمات السمسار والتعامل بالإضافة إلى خدمات دعم التقاضي Litigation Support لعملاء المراجعة ، ويتم السماح بتقييم وتطبيق نظم المعلومات المالية ، بالإضافة إلى الاستعانة الخارجية بالمراجعة الداخلية في ظل وجود آليات حماية خاصة .

الخدمات التي لا تستطيع منشآت المراجعة تقديمها لعملاء المراجعة

Services Audit firms Cannot Offer Audit Clients

خطر دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين تقديم خدمات بخلاف المراجعة التالية إلى عملاء المراجعة :-

1- خدمات إمساك السجلات Services Bookkeeping متضمنا القيام بأداء خدمات الأجور والرواتب واعداد القوائم المالية والتي تشكل الأساس للقوائم المالية التي في ضوئها يتم تقديم تقرير المراجعة لعملاء المراجعة .

2- خدمات التقييم Valuation Services لعملاء المراجعة التي تتضمن تقييم الأمور الجوهرية للقوائم المالية ، حيث يكون للتقييم درجات هامة من الذاتية (الفقرة 8.173) .

3- وظائف اتخاذ القرارات الإدارية Management Decision Marking Functions (الفقرة 8.156) وهي تتضمن الأمثلة التالية :-

a- الترخيص والتنفيذ أو توصيل أحد العمليات أو ممارسة السلطة لصالح عميل خدمة التأكد .

b- تحديد أي المقترحات التي يتعين علي المنشأة تطبيقها .

c- التقرير عن دور الإدارة إلى هؤلاء الذين يتولون مسئولية حوكمة المنشأة .

4- تمويل الشركات Corporate Finance والأنشطة المماثلة متضمنة الأمثلة التالية :-

a- تنشيط التعامل في الاكتتاب في اسهم العميل .

b- إلزام العميل بشروط العملية .

5- دور دعم التقاضي . أن التعارضات في المصالح سوف تنشأ إذا ما ارتبط المراجع بكل من خدمات المراجعة والتقاضي في حين أن يتطلب وظيفة المراجع ممارسة المراجع مهامه بنوع من الشك المهني .

آليات الحماية لاستشارة في مجال نظم تكنولوجيا المعلومات والمراجعة الداخلية

Information Technology system and Internal Audit Advice safeguards

تم السماح بخدمات تقييم وتنفيذ نظم المعلومات المالية بالإضافة إلى الاستعانة بخدمات مكاتب المراجعة في أداء المراجعة الداخلية طالما كانت آليات حماية الاستقلالية محل تفعيل .

حيث يسمح دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين حاليا بقيام منشآت المراجعة بتقديم خدمات نظم تكنولوجيا المعلومات إلى عملاء المراجعة ، علي أن تكون نظم آليات الحماية محل تفعيل كما يجب أن تضمن أن يقبل عميل المراجعة كافة المسئوليات عن تحديد ومتابعة ضوابط الرقابة الداخلية ، كافة القرارات الإدارية تجاه التقييم والتنفيذ ، تشغيل النظام والبيانات المستخدمة أو المتولدة عن طريق النظام .

وعندما يصطلح المرتجع بوظيفة القيام خارجيا بأداء المراجعة الداخلية للعميل فأن الدليل اشتراط أن أي تهديد للفحص الذاتي يمكن أن يتم تخفيضه إلى مستوي مقبول عن طريق التأكد من أن هناك فصل واضح بين رقابة المراجعة الداخلية عن طريق إدارة العميل وانشطة المراجعة الداخلية ذاته . وبينما يقوم المراجع بأداء جزء هام من أنشطة المراجعة الداخلية فأنه يتعين علية دراسة التهديدات ذات الصلة ومراعاة الأنشطة المحظورة والحرص في مباشرة العمل . كما يتعين أن يتم وضع آليات الحماية الملائمة محل تفعيل (الفقرة 8.178- 8.183) .

3/5 الموضوعات الأخرى الواجبة التطبيق علي المحاسبين المهنيين في ظل المزاولة العامة

Other Topics Applicable to Professional Accountants in Public Practice

هناك أقسام أخري في الدليل مطبقة علي وجه التحديد علي المحاسبين المهنيين في ظل المزاولة العامة تتضمن ما يلي :- الكفاية المهنية واستخدام المحاسبين (القسم رقم 9) ،

والأتعاب والعمولات (القسم رقم 5)، والأنشطة المتعارضة (القسم رقم 11) ، أموال العملاء (القسم رقم 12) والعلاقات مع الآخرين في المحاسبة العامة (القسم رقم 13) والإعلان واجتذاب العملاء (القسم رقم 14) .

A- الكفاية المهنية والمسئوليات المرتبطة باستخدام غير المحاسبين (القسم 9)

Professional Competence and Responsibilities Regarding the use of Non- Accountants-Sec.9

إذا لم يكن للمراجع كفاية فنية لأداء جزء من الخدمة المهنية ، يتعين أن يستعين بخدمات الخبراء علي سبيل المثال الخبراء من المحاسبين الآخرين ، المحامين ، الخبراء الاكتواريين ، والمهندسين ، والجيولوجيين ، والمقيمين ، ومع ذلك فحيث أن المراجعين لديهم مسئولية كاملة علي تلك الخدمات يتعين عليهم التحقق من أن متطلبات السلوك الأخلاقي قد تم الالتزام بها ، علي سبيل المثال فان القسم (8) من الدليل يستلزم من كافة المهنيين المشاركين في تكليفات خدمة التأكد أن يكونوا مستقلين عن عميل التأكد .

أن المسئولية عن غير المحاسبين يمكن أن يتم الاضطلاع بها عن طريق الاستفسار من غير المحاسبين المرتبطين بخدمة التأكد عما إذا كان يقومون بالإطلاع علي الأدلة الأخلاقية الملائمة ، وقد يتطلب المراجع أيضا الحصول علي مصادقة كتابية بأن غير المحاسبين لديهم فهم بالمتطلبات الأخلاقية ، ويجب أن يكون المراجع علي استعداد لتوفير نصيحة وتقديم حكم إذا ما نشأت أي تعارضات .

B- الأتعاب والعمولات (القسم 10) Fees and Commissions-Sec.10

يناقش (القسم رقم 10) من دليل الأخلاقيات المسئوليات تجاه العملاء في تسعير خدمات المراجعة فيما يتعلق بكل من الأتعاب والعمولات .

حيث يجب أن تكون الأتعاب المهنية انعكاس عادل لقيمة الخدمة المهنية المؤداه للعميل، مع الأخذ في الحسبان المهارة والمعرفة المطلوبة ومستوي التدريب والخبرة للأشخاص الذين يقومون بأداء الخدمات ، والوقت الضروري للخدمات ودرجة المسئولية التي يتم تحملها عند أداء تلك الخدمات .

بينما يناقش الأقسام من 10.3 إلى 10.7 من الدليل الأتعاب الملائمة ، وبصفة عامة يجب أن تعكس الأتعاب المهنية المعدلات لكل ساعة أو كل يوم للزمن الذي يستغرقه كل شخص مرتبط بتلك الخدمات ، ومن المقبول للمراجع أن يحمل العميل أتعاب أقل مما قد تم تحميلة من قبل للخدمات المماثلة طالما أن الأتعاب قد تم حسابها تأسيسا علي الأقسام 10.3- 10.7 .

يحذر الدليل من أن تهديد المصلحة الذاتية Self-interest قد يتم خلقة إذا ما ظلت الأتعاب المستحقة من عميل التأكد مقابل الخدمات المهنية غير مدفوعة لمدة طويلة لاسيما إذا ما كان جزء كبير جوهري لم يتم سداده قبل إصدار تقرير التأكد للسنة التالية ، وبصفة عامة فان سداد تلك الأتعاب يجب أن يكون مطلوب قبل إصدار التقرير ، ويجب أن تراعي المنشأة أيضا ما إذا كانت الأتعاب غير المدفوعة وقت استحقاقها يتم النظر إليها علي أنه مكافئة للقرض الممنوح للعميل .

وجدير بالذكر فان الأتعاب تختلف عن عملية إعادة استرداد التكاليف ، فالمصروفات التي يتم تنفقها منشأة المراجعة علي وجه التحديد مصروفات الانتقال والسفر ، وهي تلك المصروفات التي يمكن ربطها مباشرة بالخدمات المهنية المؤداه لعميل خاص سوف يتم تحميلها واستردادها عادة بالإضافة إلى الأتعاب المهنية .

الأتعاب الشرطية والعمولات Contingent Fees and Commission

يجب ألا يتم أداء تكليف التأكد مقال أتعاب شرطية علي نتيجة خدمة التأكد أو بنود تخضع لموضوع تكليف التأكد . ويجب علي المحاسب عدم دفع عمولة للحصول علي أحد العملاء ، كما يجب ألا يقبل عمولة مقابل تمجيده بأحد العملاء أو المنتجات أو خدمات الآخرين لطرف ثالث ، وفي تلك البلاد حيث يتم السماح بدفع واستلام عمولات يجب علي المحاسب أن ينصح عن ترتيبات العمولة للعميل .

يشير الإيضاح رقم (3/7) إلى بعض الأمثلة الإيضاحية عن المسئولية عن الأتعاب .

إيضاح رقم (3/7)

اعتبارات الأتعاب المحملة للعملاء

- يجب أن تكون الأتعاب المهنية انعكاس عادل لقيمة الخدمة المهنية المؤداة للعميل .
- يجب أن يتم حساب الأتعاب المهنية علي أساس معدلات ملائمة لكل ساعة وكل يوم ووقت يرتبط به كل شخص بالخدمات .
- ليس من غير الصحيح للمراجع أن يحمل العميل أتعاب أقل مقارنة بما سبق تحميلة عن الخدمات المماثلة .
- عادة ما يتم تحميل المصروفات الفعلية التي ترتبط مباشرة بأداء الخدمات المهنية مثل مصروفات الانتقال بإضافة المطالبة بالأتعاب المهنية .
- يجب أن يتم تحديد الأساس الذي بناء عليه تم حساب الأتعاب أو أي ترتيبات بالمطالبة بشكل واضح يفضل أن يكون ذلك كتابة للعميل قبل بداية التكليف لتجنب أي سوء فهم .
- يجب ألا يقوم المحاسب بدفع عمولة للحصول علي أحد العملاء كما يجب ألا يقبل أي عمولة مقابل تمجيده أحد العملاء أو المنتجات أو خدمات الآخرين للطرف الثالث .

C– الأنشطة المتعارضة مع المزاولة (القسم 11)

Activities Incompatible with Practice-Sec.11

يعرض القسم 11 من دليل الأخلاقيات بشكل تفصيلي بعض النشطة المتعارضة علي المزاولة ، حيث يجب علي المحاسب المهني في الممارسة العامة ألا يرتبط بشكل متزايد في أي عمل أو وظيفة أو نشاط من شأنه يضعف أو من المحتمل أن يضعف النزاهة والموضوعية أو الاستقلالية أو السمعة الطيبة للمهنة .

أن الارتباط المتزامن نشاط أخر غير مرتبط بخدمة التأكد أو المحاسبة التي تخفض من قدرة المحاسب علي أداء مزاولة المهنة طبقا للمبادئ الأخلاقية بشكل يتسق مع المزاولة العامة .

يبين الشكل الإيضاحي رقم (3/8) بعض أنشطة المحاسبين المهنيين غير المتسقة مع الممارسة .

D– أموال العملاء (القسم رقم 12) **Clients Monies-Sec.12**

يناقش القسم رقم (12) من دليل الأخلاقيات أموال العملاء ، وفيما يلي الاعتبارات الخاصة بالتعامل مع أموال العملاء :

1- يجب على المحاسب أن لا يحتفظ بأموال العميل إذا كان هناك سبب يدعو إلى الاعتقاد بأن هذه الأموال قد تم الحصول عليها أو ستستخدم في نشاطات غير مشروعه .

2- المحاسب الذي يؤتمن على أموال شخص الآخرين يجب :

أ-أن يحتفظ بهذه الأموال منفصلة عن أمواله الشخصية وعن أموال المكتب .

ب-أن يستخدم هذه الأموال للغرض المحدده لها فقط .

ج-أن يكون مستعدا في أي وقت من الأوقات لتقديم بيان عن هذه الأموال لأي شخص من حقه المحاسبة عن هذه الأموال .

3- يجب أن يستخدم المحاسب حساب في بنك أو أكثر يحتفظ فيه بأموال العملاء وقد تشمل حسابات البنوك هذه حساب عام إجمالي تودع فيه أموال عدد من العملاء .

4- يجب إيداع أموال العملاء التي يتم تحصيلها بواسطة المحاسب في حساب العميل بالبنك دون تأخير ، وإذا كانت الأموال في صورة حوالات أو صكوك يمكن تحويلها إلى نقدية سائلة يجب اتخاذ الاحتياطيات اللازمة بشأنها لتجنب سوء الاستخدام .

إيضاح رقم (3/8)

الاعتبارات المرتبطة بالأنشطة المتعارضة والإعلان

أن الأنشطة المتعارضة مع مزاولة المحاسب المهني في الممارسة العامة هي :-

- أي عمل أو وظيفة أو نشاط من شأنه أضعاف أو احتمال أضعاف النزاهة والموضوعية أو الاستقلالية أو السمعة الجيدة للمهنة .
- الارتباط المتزامن في عمل أو وظيفة أو نشاط أخر غير مرتبط بالخدمات المهنية التي لها تأثير مع منع المحاسب من أداء الممارسة العامة طبقا للمبادئ الأخلاقية .

أن أنشطة الإعلان التي غير مسموح بها للمحاسبين تتمثل في تلك الأنشطة التي :-

- تخلق توقعات مزيفة أو خادعة أو غير مبررة لنتائج مرضية .
- توحي القدرة علي التأثير علي أي محكمة أو هيئة تنظيمية أو رقابية .
- تتكون من قوائم ذاتية الثناء التي لا تتأسس علي حقائق قابلة للتحقيق فيها .
- عمل مقارنات مع محاسبين مهنيين آخرين في الممارسة العامة .
- شهادات أو مصادقات معنية .
- تتضمن أي إيضاحات أو إقرارات أخري التي من المحتمل أن تجعل الشخص المعقول أن يسئ الفهم أو يتم خداعه .
- إجراء مطالبة غير مبررة .
- عمل إدعاء غير مبرر لوجود خبير أو متخصص في مجال محاسبي خاص .

5- يمكن السحب من حساب العميل بناء على تعليماته فقط .

6- يمكن سحب الأتعاب المستحقة لمكتب المحاسبة من أموال العميل بعد إخطاره بقيمة هذه الأتعاب وموافقته على قيام المكتب بسحبها .

7- يجب أن لا يتعدى السحب الرصيد الدائن لحساب العميل .

8- إذا كان يبدو أنه من المحتمل أن أموال العميل ستبقى في حسابه لفترة زمنية طويلة نسبيا يجب على المحاسب بعد موافقة العميل أن يربط هذه الأموال في ودائع بفائدة خلال فترة زمنية معقولة .

9- يجب أن يجعل حساب العميل في البنك دائنا بجميع الفوائد التي تستحق على أمواله.

10- يجب على المحاسبين الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية اللازمة التي تبين تعاملاتهم في أموال العملاء عامة وفي أموال كل عميل على وجه الخصوص في أي وقت من الأوقات . ويجب تقديم بيان بالتعاملات للعميل كل ستة أشهر على الأقل .

يبين الشكل الإيضاحي رقم (3/9) المتطلبات المقررة في الفقرات 12.2 إلى 12.10 من الدليل .

E- العلاقات مع المحاسبين المهنيين الآخرين (القسم رقم 13)
Relations with other Professional Accountants – Sec.13

يصف القسم رقم 13 من دليل الأخلاقيات الخاصة بالمحاسبين المهنيين العلاقات مع المحاسبين المهنيين الآخرين في الممارسة العامة .

طلب المحاسب القائم المساعدة من محاسب أخر
Existing Accountant Requests Assistance from Another Accountant

قبول مهام جديدة

1- غالبا ما يؤدي أتساع نشاط عمليات المنظمات إلى إنشاء فروع لها أو شركات تابعة في أماكن لا يمارس فيها المراجع لهذه المنظمات نشاطه ، وفي مثل هذه الحالات قد يطلب العميل أو مكتب المحاسبة الواقع في دائرته النشاط الممتد للمنظمة بالاتفاق مع العميل أن يكون المكتب بمثابة مراجع مقيم في هذه الأماكن .

2- وقد تنشأ الحاجة للإحالة أيضا في مجالات تتميز بخدمات معينة أو مهام معينة

إيضاح رقم (3/9)

أموال العميل

1- يجب على المحاسب أن لا يحتفظ بأموال العميل إذا كان هناك سبب يدعو إلى الاعتقاد بأن هذه الأموال قد تم الحصول عليها أو ستستخدم في نشاطات غير مشروعه .

2- المحاسب الذي يؤتمن على أموال شخص الآخرين يجب أن يحتفظ بهذه الأموال منفصلة عن أمواله الشخصية وعن أموال المكتب ، وأن يستخدم هذه الأموال للغرض المحددة لها فقط .

3- يجب أن يستخدم المحاسب حساب في بنك أو أكثر يحتفظ فيه بأموال العملاء وقد تشمل حسابات البنوك هذه حساب عام إجمالي تودع فيه أموال عدد من العملاء .

4- يجب إيداع أموال العملاء التي يتم تحصيلها بواسطة المحاسب في حساب العميل بالبنك دون تأخير .

5- يمكن السحب من حساب العميل بناء على تعليماته فقط ، يجب أن لا يتعدى السحب الرصيد الدائن لحساب العميل .

6- يمكن سحب الأتعاب المستحقة لمكتب المحاسبة من أموال العميل بعد إخطاره بقيمة هذه الأتعاب وموافقته على قيام المكتب بسحبها .

7- إذا كان يبدو أنه من المحتمل أن أموال العميل ستبقي في حسابه لفترة زمنية طويلة نسبيا يجب على المحاسب بعد موافقة العميل أن يربط هذه الأموال في ودائع بفائدة خلال فترة زمنية معقولة .

8- يجب على المحاسبين الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية اللازمة التي تبين تعاملاتهم في أموال العملاء عامة وفي أموال كل عميل على وجه الخصوص في أي وقت من الأوقات .

ويلاحظ أن نطاق الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة في تزايد مستمر كما أن عمق المعرفة اللازمة لخدمة الجمهور غالبا ما تتطلب مهارات خاصة ونظرا لأنه من غير العملي لأي محاسب واحد أن تتوافر فيه الكفاءة والخبرة اللازمتين في جميع فروع المحاسبة فإن بعض مكاتب المحاسبة قد تقرر أنه ليس من المناسب أو من المرغوب فيه أن يتوفر لدي المكتب المدى الكامل من المهارات الخاصة التي قد تكون مطلوبة .

3- يجب على مكاتب المحاسبة أن تقتصر على القيام بالأعمال التي تتوقع أن تقوم بإنجازها بالكفاءة المهنية المطلوبة ، وبالتالي يعتبر من الضروري بالنسبة للمهنة بصفة عامة ومن صالح عملائها تشجيع المحاسبين على التوصية بالحصول على استشارة من أولئك الذين هم على كفاءة للقيام بها عندما يكون ذلك ملائما .

4- ومع ذلك قد يحجم مكتب المحاسبة الذي تنقصه كفاءة معينة عن إحالة العميل لمكتب محاسبة أخر تتوافر لديه الخبرة المطلوبة بسبب خوفه أن ينتقل العميل كلية للمكتب الأخر وبالتالي يفقد العمل الذي يؤديه حاليا للعميل ، ومن ثم فإن العملاء قد يحرمون من فوائد استشارات من حقهم الحصول عليها .

5- يجب أن تكون رغبات العملاء هي العنصر الحاكم في اختيار المستشارين المهنيين سواء أكانت تتطلب مهارات خاصة أم لا ، وتبعا لذلك يجب أن لا يحاول المحاسب بأي صورة من الصور أن يحد من اختيار العميل في الحصول على استشارة معينة ، وعندما يكون ملائما يجب أن يشجع المحاسب العميل على القيام بذلك .

6- يمكن الحصول على خدمات أو استشارات من مكتب المحاسبة الذي تتوافر لديه خبرة مناسبة بطريقة أو أخرى من الطرق التالية :

A- عن طريق العميل :-

1-بعد مناقشة مسبقة وتبادل للرأي مع مكتب المحاسبة الحالي .

2-بناء على طلب أو توصية محددة من مكتب المحاسبة الحالي .

3-دون الرجوع إلى المحاسب الحالي .

B- عن طريق مكتب المحاسبة الحالي مع مراعاة الحرص اللازم بشأن السرية :

7- عندما يطلب من مكتب محاسبة القيام بخدمات أو تقديم استشارة يجب أن يستفسر مكتب المحاسبة عما إذا كان العميل يتعامل حاليا مع مكتب محاسبة ، وفي حالة ما إذا كان هناك مكتب محاسبة يخدم العميل حاليا وسيستمر في تقديم خدمات مهنية للعميل يجب مراعاة الإجراءات المبينة في الفقرات الثامنة إلى الثالثة عشر وإذا كانت المهمة ينتج عنها أن يحل مكتب المحاسبة محل المكتب الحالي يجب إتباع الإجراءات المبينة في الفقرات الرابعة عشر إلى الخامسة والعشرين .

8- يجب على مكتب المحاسبة المحال إليه عميل من مكتب محاسبة لأخر أن يقصر خدماته إلى العميل على المهمة المحددة التي تلقاها من المكتب الذي يقوم بالعمل في الوقت الحالي أو على المهمة التي يطلبها العميل ما لم يطلب العميل خلاف ذلك ، كما يجب أيضا على مكتب المحاسبة المحال عليه العميل أن لا يوجه أي نقد للعمل الذي قام به المكتب الحالي بدون أن يعطي للمكتب الأخير فرصة لتوفير جميع المعلومات المرتبطة .

9- يجب على مكتب المحاسبة المحال إليه العميل عندما يطلب منه العميل القيام بمهمة تختلف بصورة مميزة عن المهمة الأولية التي أحيلت لمكتب المحاسبة من مكتب المحاسبة الحالي أو من العميل يجب على المكتب الأول اعتبار ذلك كطلب مستقل لتقديم خدمات أو إستشارة وقبل أن يقبل المكتب الجديد القيام بأي مهمة من هذا النوع يجب عليه أن ينصح العميل بالالتزام المهني الذي يقع على المكتب بضرورة الإتصال بالمكتب الحالي الذي يخدم العميل وأن يقوم على الفور بالاتصال بالمكتب الأول ويبلغه بما أفصح عنه العميل وطبيعة المهمة المطلوبة ، ومن المفضل أن يتم الاتصال كتابة .

10- وفي بعض الأحوال قد يصر العميل على عدم إبلاغ مكتب المحاسبة الحالي ، وفي هذه الحالة يجب على مكتب المحاسبة الذي يلجأ إليه العميل أن يزن الأسباب التي يبديها العميل وما إذا كانت تعتبر أسبابا منطقية أم لا ، وفي غياب ظروف خاصة فإن مجرد رفض العميل الاتصال بمكتب المحاسبة الحالي لا يعد سببا كافيا .

11- يجب على مكتب المحاسبة الذي يلجأ إليه العميل :-

a- أن يلتزم بالتعليمات التي يتلقاها من مكتب المحاسبة الحالي أو من العميل إلى المدى الذي لا يتعارض مع المتطلبات القانونية المرتبطة بالعميل أو غيرها من المتطلبات .

b- التحقق إلى أبعد مدى ممكن من أن مكتب المحاسبة الحالي يبقي على علم بالطبيعة العامة للعمل الذي يقوم مكتب المحاسبة المحال إليه العميل بتنفيذه .

12- عندما يكون هناك مكتبان محاسبيان يقومان بتأدية خدمات مهنية لنفس العميل قد يكون من المناسب الاقتصار على أخطار مكتب المحاسبة المعني بالمهمة التي يقوم مكتب المحاسبة الذي لجأ إليه العميل مثلا خدمات مراجعة أو خدمات ضريبية تبعا لطبيعة المهمة التي يتم القيام بها .

13- عندما يكون ملائما يمكن لمكتب المحاسبة الحالي بالإضافة إلى إصدار تعليمات تتعلق بالعمل المحال لمكتب محاسبة أخر أن يبقي على الاتصالات مع المكتب المحال إليه العمل وأن يتعاون معه في جميع الطلبات التي يتلقاها منه للمعاونة .

الحلول محل مكتب محاسبة آخر

14- حق أصحاب الملكية في المنظمات في اختيار مستشاريهم المهنيين وفي تغييرهم إذا رغبوا في ذلك هو حق طبيعي لا يمكن المنازعة فيه .

15- بينما يكون من الضروري حماية المصالح المشروعة لأصحاب الملكية فإنه من المهم أيضا عندما يطلب من المحاسب الممارس العام للمهنة أن يحل محل مكتب محاسبة أخر أن تكون لديه الفرصة ليتحقق من أنه لا توجد أسباب مهنية لعدم قبول المهمة ، ولا يمكن تحقيق ذلك بصورة فعالة دون الاتصال المباشر بمكتب المحاسبة الحالي ، وفي حالة عدم وجود طلب محدد من مكتب المحاسبة الذي يلجأ إليه العميل يجب أن لا يتطوع مكتب المحاسبة الحالي بأي معلومات عن نشاطات أو شئون العميل .

16- ويوفر الاتصال لمكتب المحاسبة التحقق مما إذا كانت الظروف والأحوال التي يقترح فيها إجراء تغيير في مكتب المحاسبة الذي يقوم بالمهمة هي ظروف وأحوال يمكن معها قبول المهمة ، وبالإضافة إلى ذلك فإن مثل هذه الاتصالات تساعد على الحفاظ على العلاقات الطيبة التي يجب أن تسود بين مكاتب المحاسبة التي يعتمد عليها العملاء للحصول على خدمات ومساعدات مهنية .

17- يتوقف المدى الذي يمكن فيه لمكتب المحاسبة الحالي أن يناقش شئون العميل مع المكتب المرشح على :-

a-ما إذا كان قد تم أخذ إذن العميل على ذلك و / أو .

b-المتطلبات القانونية المتعلقة بالإفصاح عن ذلك أن وجدت .

18- يجب أن يعالج مكتب المحاسبة المقترح المعلومات التي تعطي له من مكتب المحاسبة الحالي بأقصى درجات السرية وأن يعطي الوزن المناسب لهذا المعلومات .

19- على سبيل المثال قد تبين المعلومات التي يعطيها مكتب المحاسبة الحالي للعميل أن الأسباب الظاهرية التي يعطيها العميل لتغيير المكتب لا تتفق مع الحقائق ، قد تكشف هذه المعلومات عن أن اقتراح تغيير المكتب راجع إلى أن مكتب المحاسبة الحالي تمسك بموقف سليم لا يرضى العميل وأنه قام بواجباته بصفته مكتب محاسبة مهني بالرغم من معارضة أو مراوغة العميل في موقف نشأت فيها خلافات هامة على المبادئ أو الإجراءات بين مكتب المحاسبة الحالي والعميل .

20- ومن ثم فإن الاتصالات بين الأطراف تخدم ما يلي :-

a- حماية مكتب المحاسبة من قبول مهمة في ظروف لا تكون فيها كل الحقائق المرتبطة بالمهمة معروفة .

b- حماية الأقلية من أصحاب ملكية المنظمات التي قد لا تكون على علم بالظروف التي يقترح فيها التغيير .

c-حماية مصالح مكتب المحاسبة الحالي عندما يكون التغيير المقترح قد نشأ أو عبارة عن محاولة للتدخل في التطبيق السليم لواجبات المحاسب الحالي بصفته مهنيا مستقلا .

21- قبل قبول مهمة ترتبط بعمل مهني متكرر يقوم به حتى الآن محاسب آخر ممارس عام للمهنة يجب على مكتب المحاسبة المرشح :

a-التأكد من أن العميل المنتظر قد أخطر المحاسب الموجود من قبل بالتغيير المقترح أو إعطاء أذنا من المفضل أن يكون كتابة بأن يناقش شئون العميل بحرية كاملة مع المحاسب المقترح .

b-بعد أن يقتنع بالإجابة التي يتلقاها من العميل المقترح يحصل على أذن بالاتصال بالمحاسب القائم بالعمل حاليا ، وإذا رفض هذا الأذن أو لم يعط الإذن المشار إليه تحت رقم (a) بعالية ، يجب على مكتب المحاسبة المقترح في غياب ظروف استثنائية يتوافر عنها معلومات كاملة وما لم يحصل على اقتناع عن المعلومات الضرورية بوسائل أخرى أن يمتنع عن قبول المهمة .

c-عند الحصول على الإذن يسأل مكتب المحاسبة الحالي من المفضل كتابة :-

1-أن يوفر معلومات عن أي أسباب مهنية يجب أن تكون معروفة قبل تقرير ما إذا كان يتم قبول المهمة أم لا ، وإذا كانت هناك أمور كذلك .

2-لتوفير جميع التفاصيل الضرورية حتى يمكن الوصول إلى قرار .

22- يجب على مكتب المحاسبة الحالي عندما يتلقى الرسالة المشار إليها في 9-21 (c) أن :

a-يجيب ، من المفضل كتابة مبينا ما إذا كانت هناك أسباب ليرفض مكتب المحاسبة المقترح القيام بالمهمة .

b-ما إذا كانت هناك أي أسباب أو أمور أخرى يجب الإفصاح عنها والتأكد من أن العميل قد أعطي إذنا بالسماح بإعطاء تفاصيل عن هذه المعلومات للمحاسب المقترح وإذا لم يتم الحصول على إذن يجب على مكتب المحاسبة الحالي أن يقرر هذه الحقيقة للمحاسب المقترح.

c-عند استلام الإذن من العميل يفصح عن جميع المعلومات التي يحتاجها المحاسب المقترح حتى يكون بإمكانه أن يقرر ما إذا كان يقبل المهمة أم لا وأن يناقش بحرية مع المكتب جميع الأمور المرتبطة بالمهمة التي يجب أن يكون المكتب المقترح على دراية بها .

23- إذا لم يتسلم مكتب المحاسبة المقترح إجابة من مكتب المحاسبة الحالي خلال فترة معقولة ولم تكن هناك أسباب تدعوه للاعتقاد بأن هناك ظروفا استثنائية تحيط بالتغيير المطلوب ، يجب أن يحاول مكاتب المحاسبة المرشح الاتصال بمكتب المحاسبة الحالي بوسائل اتصال أخرى ، وإذا لم يتمكن من الحصول على نتائج مرضية بهذه الوسائل يجب على مكتب المحاسبة المرشح أن يرسل خطابا أخر يذكر به أن هناك افتراضا بأنه ليس هناك سبب مهني بأن المهمة يجب أن لا تقبل وأن النية تتجه إلى قبول المهمة .

24- حقيقة أنه قد تكون هناك أتعاب مستحقة لمكتب المحاسبة الحالي لا يعتبر سببا مهنيا لعدم قيام مكتب محاسبة أخر بقبول المهمة .

25- يجب أن يقوم مكتب المحاسبة الحالي على الفور بتحويل جميع الدفاتر والأوراق الخاصة بالعميل التي تكون مطلوبة بعد تغيير المكتب إلى مكتب المحاسبة الجديد ما لم يكن لدي مكتب المحاسبة السابق حقوق قانونية تخوله حق حجز الدفاتر والمستندات .

F- الإعلان ووسائل اجتذاب العملاء (القسم 14) Advertising and Solicitation-Sec.14

يوفر القسم رقم 14 من الدليل الأخلاقيات معلومات عن الإعلان ووسائل اجتذاب العملاء. سواء ماذا كان الإعلان والاجتذاب عن طريق المحاسبين الفرديين في الممارسة العامة قد تم السماح به أو لا عن طريق التنظيمات المحاسبية المهنية ، أن الإعلان هو توصيل معلومات للجمهور عن الخدمات أو المهارات التي يتم تقديمها عن طريق المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة .

أن أنشطة الإعلان التي لا تفي بتلك المعايير تتمثل في تلك التي :-

- تخلق توقعات مزيفة وخادعة وغير مبررة للنتائج المفضلة .
- توحي بالقدرة على التأثير على أي محكمة أو هيئة تنظيمية رقابية .
- تتكون من قوائم ذات كفاءة ذاتي والتي لا تتأسس على حقائق قابلة للتحقق .
- عمل مقارنات مع المحاسبين المهنيين الآخرين في الممارسة العامة .
- تضمين شهادات وتصديقات .
- تضمين إقرارات أخرى من المحتمل أن تجعل شخص معقول أن يسئ الفهم أو يتم خداعه .
- عمل ادعاءات دون سند من الخبرة أو التخصص في مجال محاسبي خاص .
- أن المحاسبين القائمين في أحد البلدان التي يسمح فيها بالإعلان يتعين ألا يبحث عن الحصول على ميزة عن طريق الإعلان في الجرائد والمجلات المنشورة والموزعة في أحد البلدان التي لا تسمح بالإعلان ، حيث أن العلانية تكون مقبولة بشرط أن :-
- ألا يكون مضللا أو مخادعا .
- أن يكون في صورة جيدة تتفق مع الذوق السليم .
- أن يتفق مع كرامة المهنة .
- تجنب أي ظهور غير ضروري لاسم المحاسب بشكل أكثر من اللازم أو أي تجميد ليس له ما يبرره .

وتكون العلانية مقبول عند :-

- نشر التعينات والمكافآت .
- تعيين الأعضاء المهنيين .

- كتيبات تتضمن معلومات فنية .
- النشر بالنيابة عن العملاء .
- الأدوات المكتبية والأدوات والأطباق .
- في نشرات الصحف عن ممارسة جديدة أو تغيرات في الشركة في الممارسة العامة أو التغيرات في العناوين .
- وثيقة صادرة عن طريق العميل .

ومن الممكن للمحاسبين المهنيين أن يقوموا بإصدار الكتب أو المقالات عن الموضوعات المهنية أو المشاركة في المحاضرات والمقابلات أو المشاركة في برامج الراديو والتليفزيون عن موضوعات مهنية .

3/6 الإرشادات واجبة التطبيق علي المحاسبين المهنيين العاملين (الجزء C)

Applicable to Employed Professional Accountants (Part C)

أن الجزء الأخير - الجزء رقم C من الدليل تتضمن إرشادات ملائمة علي وجه الخصوص للمحاسبين المهنيين العاملين في الصناعة والتجارة والقطاع العام أو العاملين ، أن الموضوعات التي يغطيها الجزء (C) تتضمن :-

- تعارض الولاء (القسم رقم 15).
- الدعم لزملاء المهنة (القسم رقم 16) .
- الكفاية المهنية (القسم رقم 17) .
- عرض المعلومات (القسم رقم 18) .

تعارض الولاء (القسم رقم 18) Conflicts of Loyalties-Sec.15

أن المحاسبين الذين يعملون في منشآت بخلاف المراجعة يدينوا بالولاء لصاحب العمل بالإضافة إلى مهنتهم إلا انه قد يكون هناك أوقات يحدث عندها تعارض . حيث تكون الأولوية الطبيعية للعامل ستكون الدعم لمنظمة ، ومع ذلك فأن العامل لا يمكن قانونا أن يكون مطلوبا منه انتهاك القانون أو خرق الأخلاقيات وقواعد ومعايير مهنية المحاسبة والكذب علي مراجعي صاحب العمل أو الارتباط بقوائم الحقيقة جوهريا .

أن الاختلافات في وجهه النظر الخاصة بالحكم الصحيح عن الأمور المحاسبية أو الأخلاقية يجب أن يتم أن تنشأ ويتم حلها خلال منظمة العامل ، مبدئيا مع رئيسه المباشر

وممكنا مع مستويات إدارية أعلي أو مديرين غير تنفيذيين ، فإذا لم يستطيع المحاسبون الموظفون حل أي قضية جوهرية متضمنة التعارض بين أصحاب عملهم والمتطلبات المهنية فانهم قد لا يكون لديهم أي ملجأ بخلاف الاستقالة . يتعين علي العاملين أن يذكروا اسبابهم ومبرراتها للاستقالة لاصحاب عملهم إلا أن واجب سرية المعلومات قد تعقوهم عن إخطار الأمر إلى الآخرين (إلا إذا تطلب ذلك الأمر قانونا أو مهنيا) .

دعم زملاء المهنة (القسم رقم 16) Support for Professional Colleagues-Sec.16

أن المحاسب ولاسيما أحد الذين يشغلون وظيفة إدارية يجب أن يقوم بتطوير والحفاظ علي حكمة الذاتي في الأمور المحاسبية إلا انه يتعين عليه التعامل مع الاختلافات في الذي بينه وبين زملائه في المهنة بطريقة مهنية ملائمة .

الكفاية الفنية (القسم رقم 17) Professional Completeness-Sec.17

قد يطلب من المحاسب الذي يعمل في مجال الصناعة أو التجارة أو القطاع العام أو التعليم أن يضطلع بمهام هام قد لا يكون لدية بشأنها تدريب خاص كاف أو خبرة ملائمة . وعندما يقوم بالاضطلاع بمثل تلك المهام فانه يتعين عليه عدم تقليل صاحب العمل بدرجة خبرته ، وفي تلك الأحوال يكون ملائما .

أن يطلب من صاحب العمل الاستعانة بنصائح خبير أو الحصول علي المساعدة من المتخصصين .

عرض المعلومات (القسم رقم 18) Presentation of Information Sec.18

يتوقع من المحاسب المهني أن يعرض المعلومات المالية علي نحو كامل معين وبطريقة مهنية ملائمة . ويجب أن يتم الحفاظ علي المعلومات المالية وغير المالية بشكل يصف بوضوح الطبيعة الحقيقية لمعاملات المنشاة وأصولها والتزاماتها وما إذا كانت المعاملات قد تم تسجيلها في الفترة السليمة وبالطريقة الصحيحة .

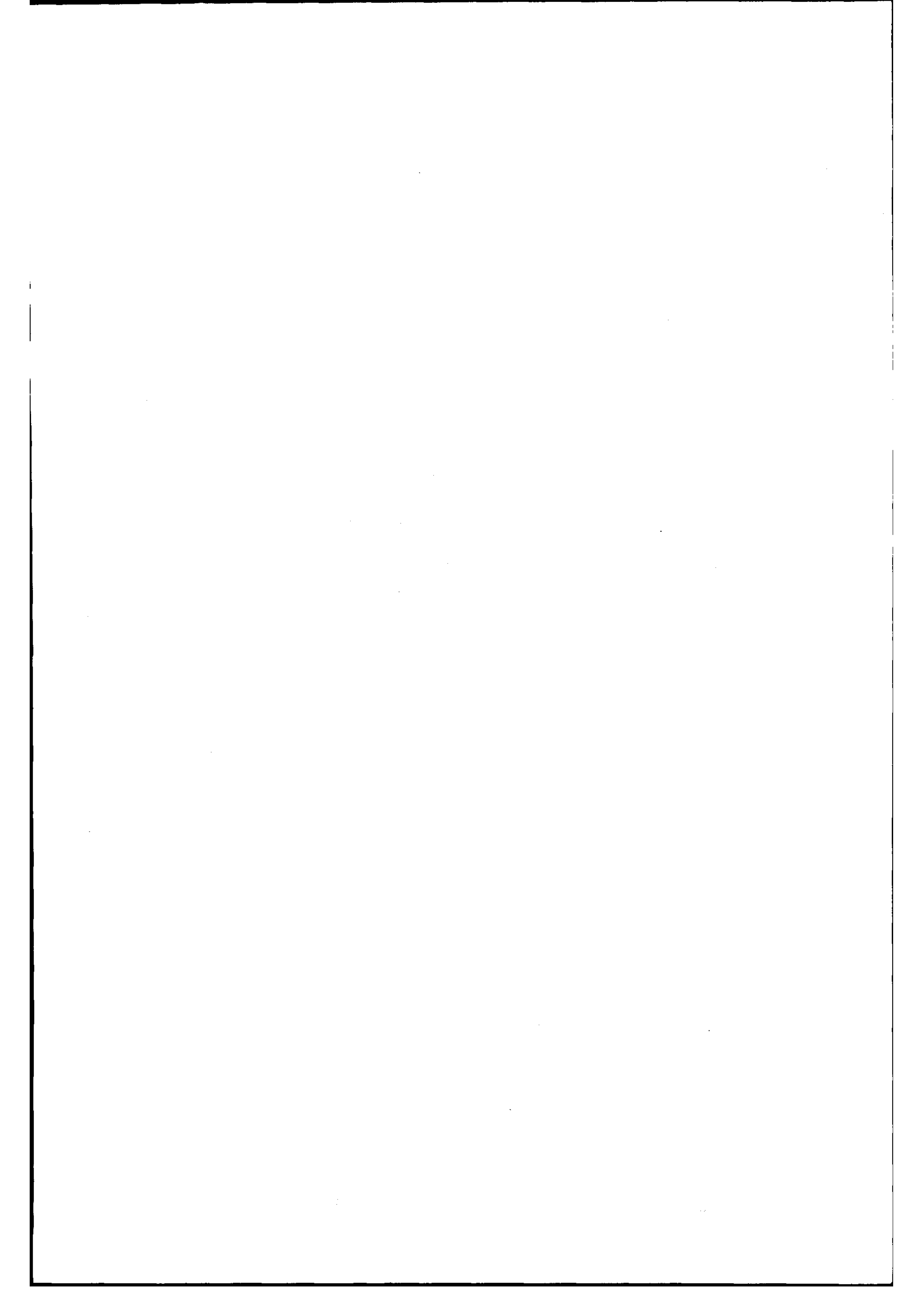
3/7 التصرفات التأديبية المحتملة عند انتهاك دليل الأخلاقيات المهنية

Enforcement of Ethical Requirements

تتبايـــن فعالـــية الالتزام بالمعايير الأخلاقية من بلد إلى بلد أخر ففي كثير من البلدان فأن المـــراجع الـــذي ينتهك المعيار الأخلاقي قد يتم فرضه بالقانون أو عن طريق التنظيم المهني

يخضـــع إلى عقوبات تتراوح ما بين اللوم والتأديب Reprimand إلى الفصل Expulsion أو الغرامة Fine . ففي الولايات المتحدة الأمريكية فأن الفصل من مجتمع الولاية أو المجمع الأمريكـــي للمحاســـبين القانونيـــن لا يعنـــي أن العضو المفصول لا يمكن أن يقوم بمزاولة المحاســـبة العامـــة حيـــث أن مجـــالس المحاســـبة العامة بالولاية يكون لها السلطة في منع الترخيص ، وكما تم توضيحه في قضية منشأة Arthur Anderson للمحاسبة العامة والتي تمـــت أدانتها بجريمة جنائية فإن هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية قامت بمنع تلك المنشأة من مراجعة الشركات المسجلة والتي تتداول أسهمها بالبورصة ، في بلاد أخري علي سبيل المثال اليابان وفرنسا وألمانيا غالبا ما يتم أخذ دورا رسميا في الالتزام بالمعايير .

أن الاتحاد الدولي للمحاسبين ليس له أي سلطة تتطلب اتخاذ تصرف تأديبي نتيجة انتهاك دليل الأخلاقيات ، حيث يعتمد التحاد الدول للمحاسبين علي تشريع أو دستور الجهات العضو في كل بلد ، ومع ذلك فأن كل من الملحق B الخاص بالدليل يقوم إرشاد في هذا الشأن .



الفصل الرابع

قبول العميـل

الفصل الرابع

قبول العميل

Client Acceptance

4/1 إجراءات قبول العميل .

4/2 تقييم خلفية العميل .

4/3 المتطلبات الأخلاقية والكفاية الفنية .

4/4 استخدام مهنيين آخرين في عملية المراجعة .

4/5 الاتصال مع المراجع السابق (القائم) .

4/6 القبول عن طريق العميل – مشروع التعاقد .

4/7 خطاب تكليف المراجعة .

4/1 إجراءات قبول العميل The Procedures of Client Acceptance

أن مرحلة المراجعة الخاصة بقبول العميل لها هدفين هما :

1 – فحص العميل المقترح لتحديد ما إذا كان هناك أي سبب لرفض التكليف (قبول العميل Acceptance of the Client) .

2 – أقناع العميل بتعيين المراجع (القبول عن طريق العميل Acceptance by the Client)

تتمثل الإجراءات الخاصة بقبول العميل في الآتي :

- الحصول على معرفة بأعمال العميل .
- فحص المتطلبات الأخلاقية لمنشأة المراجعة والكفاية الفنية .
- الاستخدام المحتمل للمهنيين الآخرين متضمنا الاستعانة بمتخصص أو خبير خارجي في المراجعة .
- الاتصال مع المراجع السابق Predecessor Auditor .
- أعداد مقترح التعاقد مع العميل .
- تخصيص فريق المراجعة وتقديم شروط التكليف Terms of Engagement في خطاب تعاقد Audit Engagement .

يوضح الشكل رقم (4-1) نموذج معياري للمرحلة الأولي من مراحل عملية المراجعة – قبول العميل .

يجب أن يمارس المراجع العناية عند التقرير عن قبول العملاء ، وتتمثل المسئوليات القانونية والمهنية لمنشأة المحاسبة في تلك تحمل المخاطر التي تثمر عن العملاء الذين ينقصهم النزاهة والذين يمكن أن يسببوا مشاكل جادة ومكلفة ، بعض منشآت المراجعة ترفض أن تقبل العملاء في صناعة معينة تتسم بالمخاطر المرتفعة، على سبيل المثال خلال التسعينات في الولايات المتحدة وأوروبا الشمالية كثير من منشآت المراجعة الضخمة كانت حريصة تماما عند قبول تكليفات المراجعة من المؤسسات المالية بعد الأحكام القانونية والغرامات الناتجة من مراجعات بنك Lincoln Savings ، Standard Charter Bank ، والبنك الدولي للاعتماد والتجارة BCCI ، وفي بداية القرن الواحد والعشرين كانت هناك مشاكل هائلة في صناعة الطاقة (شركات Enron ، Worldcom ، Qwest ، Global Crossing) بالإضافة إلى

شكل إيضاحي رقم (1-4)

نموذج معياري – للمرحلة الأولي من مراحل المراجعة – قبول العميل

الهـدف	تحديد كل من قبول العميل والقبول عن طريق العميل . الـتقرير عـن الحصول على عميل جديد أو استمرار العلاقة مع عميل قائم ونوع ومقدار الأعضاء المطلوبين .
الإجراءات	1 – تقييم الخلفية السابقة عن العميل وأسباب عملية المراجعة (القسم رقم 5-3) . 2 – تحديـد مـا إذا كـان المراجع قادرا على الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية بخصوص العميل (القسم 4-5) . 3 – تحديد الحاجة إلى مهنيين آخرين (القسم 5-5) . 4 – الاتصال بالمراجع السابق (القسم 6-5) . 5 – أعداد مقترح العميل (القسم 7-5) . 6 – اختيار أعضاء المراجعة المرتبطين بأداء عملية المراجعة . 7 – الحصول على خطاب تعاقد (القسم 8-5) .

أنشـطة العناية بالصحة (Imclone ، Healthsouth) ، وحتى في الصناعات ذات الخطوط القديمة ، على سبيل المثال تجارة التجزئة (K-mart Ahold) بالإضافة إلى المنتجـات الغذائيـة (Parmalat) .

عملاء المراجعة Audit Clients

أن علاقـة العميل ومنشأة المراجعة ليست طريق ذو اتجاه واحد ، حيث تقوم منشأة المراجعة بتقيـيم العمـيل ومن ثم الحكم على مدى قبول ذلك العميل وإرسال خطاب تعاقد يوثق التعامل – أن سـوق خدمات المراجعة يتسم بالتنافسية ويماثل الأمر في أي أعمال أخرى ، حيث يوجد عملاء ذو جاذبـية مـرتفعة تسـعى إليهم أية منشأة مراجعة حيث تفضل أن يكون لها علاقة مراجعة بهم ، وعلى الرغم من أن ذلك ليست هي الحالة دائما فإن منشآت المراجعة تقوم بإعداد وتقديم مقترحات تعـاقد Engagement Proposals لكثـير من عملائها (المحتملين) لاسيما العملاء الذين يتميزوا بالضخامة .

خطوات عملية قبول العميل Steps in the Client Acceptance Process

مـــن الأهمـــية بمكان الحصول على فهم مبدئي بالعميل ، من أجل تقييم كل من خلفية العميل والمخاطـــر المرتـــبطة بقبول التكليف ، ويتعين أن يكون هناك فهم بعلاقة المراجعين للعميل لتمكين المراجع من دراسة ما إذا كانت المتطلبات الأخلاقية والمهنية (الاستقلالية ، الكفاية ..الخ) النمطية للتعاقد المحدد يمكن أن يتم الوفاء بها ، تلك هي الخطوة الثانية في عملية قبول العميل .

ومن الأهمية بمكان مناقشة القبول عن طريق العميل (أو ما يطلق عليه بالطرف المسئول responsibility Party فـــي شـــروط خدمـــات الـــتأكد) ، كما يتم مناقشة المنافسة وسوق المراجعة ، واعتبارات التكلفة وجودة خدمات المراجعة ، كما يجب على منشأة المراجعة أن تعد وتقـــدم إلى العميل مشروع التعاقد ، كما يتعين أيضا مناقشة مكونات مشروع التعاقد مع العميل ســـواء القائمين أو الجدد ، بالإضافة إلى مناقشة معيار الرقابة على الجودة 9000 الصادر عن المنظمة الدولية القياسية ISO وكيف يتم تطبيق ذلك على منشأة المراجعة وخدمات تعاقدها.

4/2 تقييم خلفية العميل Evaluate the Clients Background

يجـــب على المراجع أن يحصل على معرفة بأعمال العميل بشكل كاف بالشكل الذي يمكنه مـــن تحديد وفهم الأحداث والعمليات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية أو على تقرير المراجعة .

ولاشك أن هناك أسباب رئيسية وراء الحصول على ذلك الفهم هي :

A- تقييم مخاطر التعاقد المرتبطة بقبول تعاقد محدد .

B- مســـاعدة المـــراجع فـــي تحديد ما إذا كانت كافة المتطلبات المهنية والأخلاقية (متضمنا الاستقلالية، والكفاية....الخ) المرتبطة بذلك العميل قد تم الوفاء بها .

ولا يقتصـــر حصول المراجعين على المعرفة بالعميل بشكل مسبق للتعاقد أثناء مرحلة قبول العمـــيل (المراجعة الأولى من نموذج عملية المراجعة) ، فبعدما يتم قبول التعاقد فأن المرجعون ســـيقومون بإجـــراءات بحث مكثفة لمعرفة العميل وأعماله وصناعته في مرحلة تخطيط عملية المراجعة أيضا (المرحلة الثانية من النموذج) .

وقـــد يقـــوم المراجعين بعمل فحص مبدئي لكل من العملاء الجدد والقائمين عن طريق زيارة مواقعهـــم وفحص التقارير السنوية والقيام بالمناقشات مع إدارتهم والأعضاء العاملين لدى العميل،

بالإضافة إلى الوصول إلى الأخبار العامة وقواعد المعلومات العامة عن طريق الإنترنت ، فإذا كان العميل قائما فإن أوراق العميل في السنوات السابقة يجب أن يتم فحصها، وإذا ما كان العميل جديدا فإن المراجع يجب أن يسترشد برأي المراجعين السابقين ، مع زيادة البحث المبدئي عن المعلومات ، يوضح الشكل رقم 2-4 مصادر المعلومات من أجل تقييم العميل .

يحصل المراجعون على معلوماتهم بشأن عميل المراجعة من ثلاثة مصادر أساسية .

- خبرتهم مع العميل .
- المعلومات المتاحة المنشورة .
- العملاء ذاتهم .

تتباين الطرق المستخدمة لتقييم المعلومات من البحث عن قواعد البيانات للمعلومات العامة إلى المناقشات مع الأعضاء العاملين والإدارة في منشأة العميل.

موضوعات المناقشة Topics of Discussion

تعتبر المناقشات مع إدارة العميل والعاملين لديه هاما من أجل تقييم الحوكمة Governance وضوابط الرقابة الداخلية internal Controls والمخاطر المحتملة، تلك المناقشات قد تتضمن بعض الموضوعات على سبيل المثال :

1- التغيرات في الإدارة والهيكل التنظيمي وأنشطة العميل .

2- التعليمات الحكومية الحالية التي تؤثر على العميل .

3- تطورات الأعمال الحالية التي تؤثر على العميل ، على سبيل المثال العوامل الاجتماعية والفنية والاقتصادية .

4- الصعوبات المالية الحالية أو المحتملة أو المشاكل المحاسبية .

5- قابلية القوائم المالية للمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الخطأ أو الغش .

6- وجود أطراف ذوي علاقة .

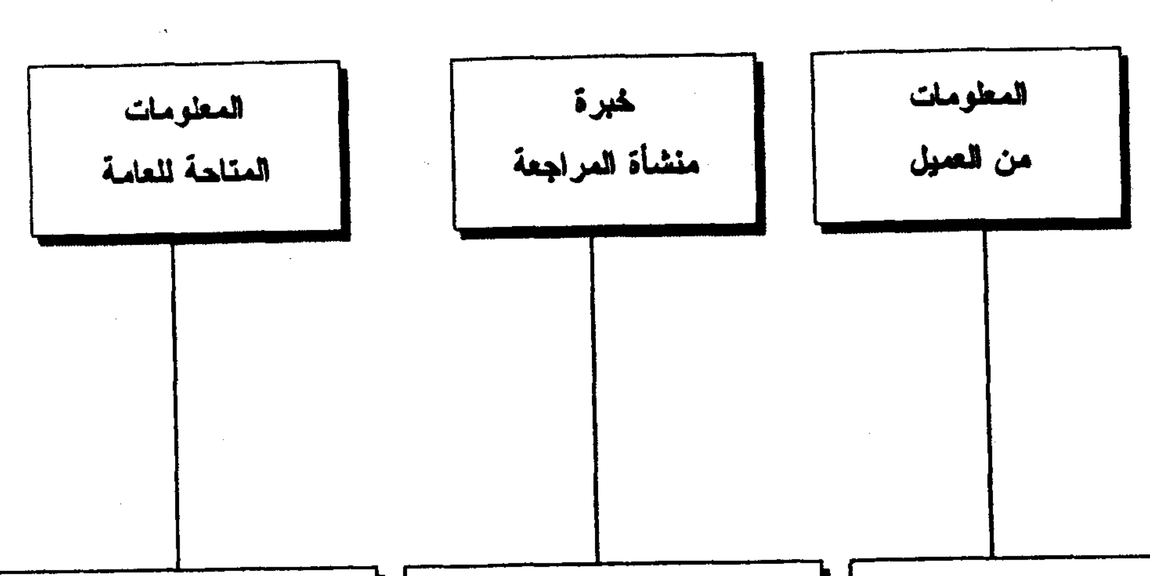
7- عقارات أو تسهيلات بالمصنع سواء جديدة أو مغلقة .

8- تغيرات حديثة وشيكة الحدوث في التكنولوجيا وأنواع المنتجات أو الخدمات وطرق الإنتاج أو التوزيع .

9- تغيرات في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .

شكل إيضاحي رقم (2-4)

مصادر المعلومات لأغراض تقييم العميل



الطريقة :

1 – فحص مستندات العميل.

2 – المناقشات مع الأعضاء من العاملين والإدارة .

أمثلة

نشرات العميل / محاضر الاجتماعات الهامة ، المراسلات الحكومية ، موظفي المراجعة الداخلية ، العاملين والإدارة .

الطريقة :

1 – فحص التوثيق المستندي والمناقشة مع العميل والمحامين والمصرفيين ومدير المراجعة السابق .

أمثلة

أوراق العمل السابقة والمعلومات المالية للعميل .

الطريقة :

1 – البحث عن :

(1) وسائط وقواعد بيانات حكومية .

(2) – مواقع العميل والصناعة والحكومة على شبكة الإنترنت.

فحص العميل الجديد New Client Investigation

قبل قبول عميل جديد فإن منشأة المراجعة سوف تقوم بعمل فحص شامل لتحديد ما إذا كان يتم قبول العميل أم لا ، وما إذا كان المراجع يمكنه الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية للاستقلالية والكفاية الخاصة وما إلى ذلك .

هناك مصادر أخري للمعلومات تتضمن المقابلات مع المحامين المحليين ، ومنشآت المحاسبة العامة الأخرى والبنوك والمنشآت الأخرى ، وعلى الرغم من أن الكثير من المصادر المعتمدة على الظروف المحلية قد تكون مقيدة بمحددات بالتزامات السرية ، فقد يقوم المراجع أحيانا بتعيين فاحص مهني أو استخدام إدارة تحريات بالمنشأة للحصول على معلومات بشأن سمعة وخلفية الأعضاء الرئيسيين للإدارة ، وإذا لم يكن هناك مراجع سابق فقد يتم الاضطلاع بفحص وتحريات أكثر تكثيفا .

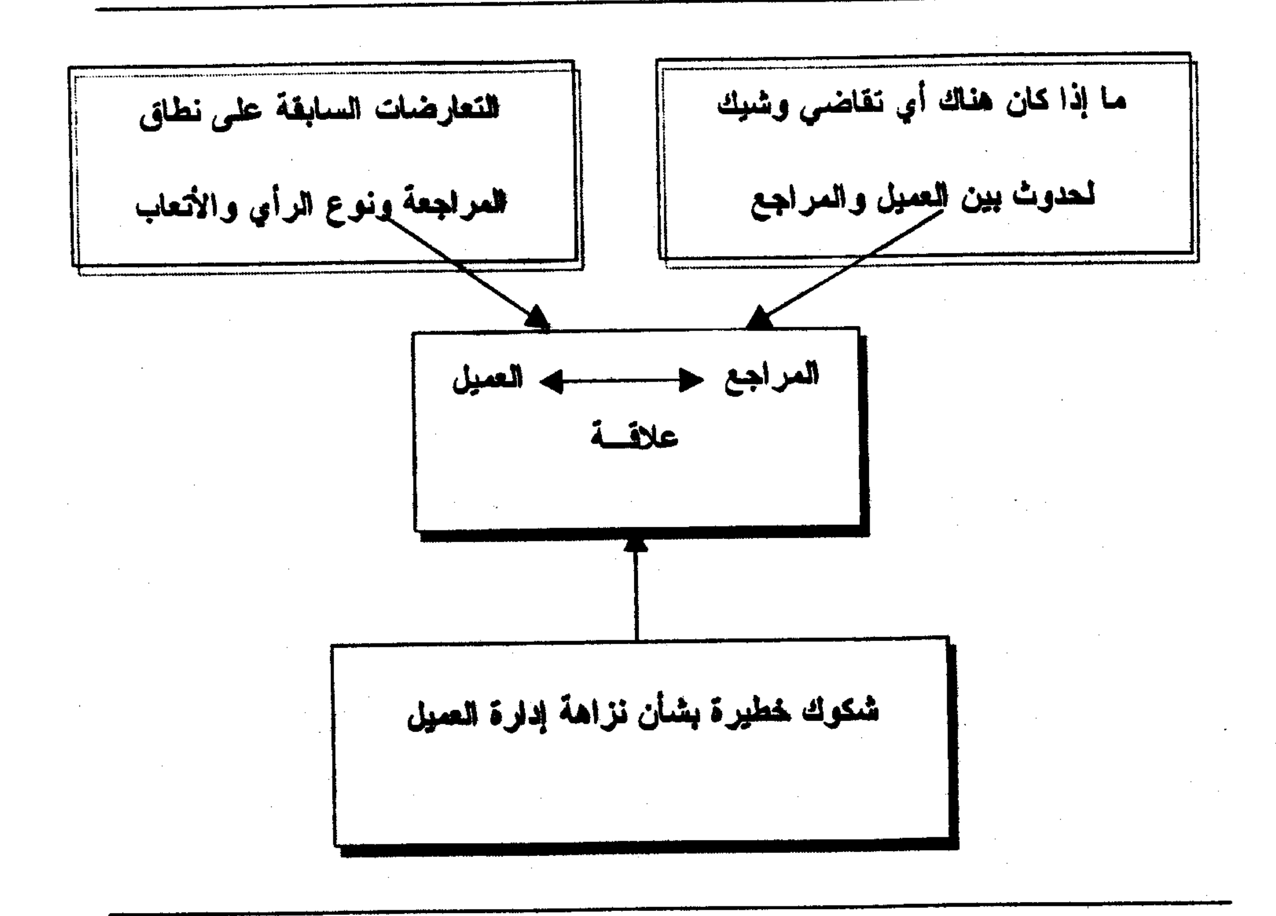
العملاء المستمرين Continuing Clients

كثيرا من منشآت المراجعة تقوم بتقييم العملاء القائمين كل سنه ، بالإضافة إلى المناقشة المشار إليها سابقا فإن المراجع سوف يقوم بمراعاة أية تعارضات سابقة على نطاق عملية المراجعة ونوع الرأي والأتعاب والتقاضي وشيك الحدوث بين منشأة المراجعة والعميل بالإضافة إلى نزاهة الإدارة ، يوضح الشكل رقم 3-4 التأثيرات الأساسية على استمرار العلاقة ، حيث تؤثر تلك العوامل الثلاثة بشدة على ما إذا كانت العلاقة ستستمر أم لا ، وبالنسبة للتعاقدات المستمرة فإن المراجع سوف يقوم بتحديث وإعادة تقييم المعلومات التي يتم جمعها من أوراق العمل بالسنوات السابقة ، كما أن المراجع يتعين عليه أيضا أداء إجراءات مصممه خصيصا لتحديد التغيرات الجوهرية التي حدثت منذ المراجعة الأخيرة.

يمكن للمراجع أيضا أن يختار عدم الاستمرار في أداء عملية المراجعة للعميل حيث أنه يشعر بوجود مخاطر متزايدة ، على سبيل المثال قد يؤدي وجود تعارض تنظيمي بين الهيئة الرقابية والعميل إلى فشل مالي للعميل وربما دعاوى قضائية ضد المراجع ، ومن الممكن أن يشعر المراجع بأن الصناعة (على سبيل المثال الخدمات المالية) والتي تقدم مزيد من المخاطر أكثر من المخاطر المقبولة عن طريق المراجع .

شكل رقم (3-4)

التأثيرات الرئيسية الثلاثة على استمرارية العلاقة



4/3 المتطلبات الأخلاقية ومتطلبات الكفاية الخاصة

Ethical and Specific Competence Requirements

تأسيسا على التقييم الذي تم الحصول عليه بخصوص خلفية العميل ، فإن المراجع يجب أن يحدد ما إذا كانت كافة المتطلبات الأخلاقية (أخلاقيات المحاسبين المهنيين) يمكن أن يتم الوفاء بها بخصوص التكليف الخاص ، ومن المحتمل أن تمثل معظم الإجراءات الهامة في تلك الخطوة لعملية قبول التكليف عملية التحقق من استقلالية المراجع ، وفي ظل الحقائق والظروف المحددة في مرحلة تقييم العميل يتم تحديد ما إذا كان المراجع وفريق المراجعة يمتلك بشكل متجمع الكفاية الخاصة المطلوبة للتعامل مع القضايا التي من المحتمل أن يواجهها المراجع عند أداء عملية المراجعة .

يعتبر تقييم فريق المراجعة أيضا هاما بالنسبة للخطوة السادسة في عملية قبول العميل ، واختيار أعضاء فريق المراجعة لأداء عملية المراجعة .

الاستقلالية Independence

سوف يتأكد المراجع من أن أعضاء فريق المرجعة بالإضافة إلى منشأة المراجعة ككل تعنى بمتطلبات الاستقلالية الملائمة ، وسوف يستلزم ذلك اتخاذ إجراءات لاختبار القوائم المالية الشخصية للشركاء والعاملين وعلاقة المنشأة بعميل المراجعة المحتمل .

ويتعين على المراجع أن يقوم بفحص خدمات بخلاف المراجعة التي تقدمها منشأة المراجعة حديثا لذلك العميل المحتمل .

أن دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين الصادر عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين في تعليقه على الأتعاب قد أشار إلى أن الاستقلالية يمكن أن تتعرض للانتهاك إذا ما كانت الأتعاب المستحقة على أحد العملاء مقابل تقديم خدمات مهنية ظلت غير مدفوعة لفترة زمنية ممتدة ، حيث يكون هناك تهديد للاستقلال إذا ما كان الجزء المستحق السداد لم يتم دفعه قبل إصدار تقرير المراجع للسنة التالية يعتبر جوهريا .

التقاضي والاستقلالية Litigation and Independence

هناك تأثير أخر على استمرارية العلاقة يتمثل فيما إذا كان هناك أي تقاضي وشيك الحدوث بن العميل والمراجع ، فإذا ما قام العميل بمقاضاة المراجع فإن الاستمرار في مراجعة العميل يمكن أن تعرض الاستقلال للتهديد ، أن مباشرة العميل أو الطرف الثالث لرفع دعوى قضائية ضد المراجعة سوف يعرض الاستقلال للشبهة ، أما الجانب الآخر من الناحية القانونية فإن عمل المراجع كمدافع لصالح عميل التأكد في دعوى قضائية أو في ظل نزاعات مع طرف ثالث يمثل تهديد دفاعي ضد الاستقلالية .

الكفاية الفنية الخاصة Specific Competencies

أن قضية الكفاية تتطلب اعتبار خاص في ضوء تقييم العميل في الخطوة السابقة لعملية التكليف ، ففي ضوء الظروف الخاصة للعميل وصناعته يجب على المراجع تحديد ما إذا كان الأمر يتطلب وجود خبرة ضرورية أو مهارات خاصة لتأدية خدمات بخلاف المراجعة تكون متاحة للفريق المراجعة أم لا .

كما يجب أن يكون لأعضاء فريق المراجعة درجة معينة من التدريب الفني والكفاية المطلوبة في كافة الظروف ، كما يتعين أن يكون هناك توجيه وأشراف كاف وفحص للعمل عند كافة المستويات من أجل توفير تأكد معقول بأن العمل المؤدي يفي بمعايير الجودة الملائمة ، ويفضل أن يستمر أعضاء فريق المراجعة من سنة إلى أخرى .

أن مراعاة ما إذا كانت المنشأة لديها كفاية فنية وموارد ملائمة للاضطلاع بالتكليف الجديد يتضمن فحص الشريك القائم وكفاية أعضاء فريق المراجعة من حيث :

1- معرفة الصناعة والأمور محل التأكد بشكل ملائم .

2- الخبرة بالمتطلبات الخاصة بالأمور التنظيمية والرقابية والتقرير على نحو ملائم.

3- القدرة على إتمام التكليف خلال وقت مناسب للتقرير .

4- الفهم والخبرة العملية بالتكليفات المماثلة .

5- المعرفة الفنية الملائمة متضمنا المعرفة بتكنولوجيا المعلومات الملائمة .

6- القدرة على تطبيق الحكم المهني .

تدوير الشريك Partner Rotation

في بعض البلدان يجب أن يتم تدوير شركاء المراجعة كل عدد معين من السنوات ، ففي إرشاد الاتحاد الأوروبي يتعين أن يتم تدوير شركاء المراجعة كل سبع سنوات ، أما قانون Sarbanes-Oxley في الولايات المتحدة فقد استلزم أن يتم تدوير شركاء المراجعة كل خمس سنوات على الأقل .

4/4 استخدام مهنيين آخرين في عملية المراجعة

Use of Other Professionals in the Audit

قد يكشف المراجع عند تنفيذ عملية البحث عن معلومات خلفية العميل أن هناك مراجع آخر سوف يقوم بمراجعة جزء من القوائم المالية أو أن هناك متخصص خارجي – على سبيل المثال متخصص في تكنولوجيا المعلومات أو متخصص ضريبي أو متخصص بيئي – قد يكون مطلوب أن يقوم بمراجعة جزء من قوائم العميل على نحو صحيح ، وقد أملت المعايير الدولية عدة إجراءات معينة في مثل تلك الأحوال .

استخدام عمل مراجع آخر Using the Work of Another Auditor

كجزء من عملية البحث عن معلومات الخلفية يتطلب الأمر مراعاة ما إذا كان مطلوب وجود مراجع آخر لمراجعة أحد مكونات المنشأة ، على سبيل المثال لأحد الأقسام في بلد آخر، فإذا ما قام المراجع الآخر بمراجعة جزء من القوائم المالية فإن المراجع يتعين عليه مراعاة أثر استخدام عمل مراجع آخر على القوائم المالية المدمجة .

أن الهدف من المعيار الدولي للمراجعة رقم 600 الخاص بعمل مراجع آخر يتمثل في وضع معايير وتوفير إرشاد عند يعمل المراجع كمراجع للمجموعة Group auditor ، واتخاذ قرار بشأن استخدامه عمل المراجع المرتبط related auditor أو المراجع الآخر Other auditor عند مراجعة القوائم المالية للمجموعة، يمثل المراجع المرتبط أحد المراجعين بخلاف منشأة مراجعة المجموعة ، أو منشأة شبكة العمل أو منشأة أخرى تعمل في ظل سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة العامة ، وأي مراجع لا يعتبر مراجع للمجموعة أو مراجع مرتبط يعتبر مراجع آخر .

مراجع المجموعة Group Auditor

أن مراجع المجموعة هو المسئول عن التعبير عن رأي المراجعة عما إذا كانت القوائم المالية للمجموعة تعطي صورة حقيقية وصادقة (أو تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة) طبقا لإطار التقرير المالي واجب التطبيق ، كما أن مراجع المجموعة يعتبر مسئولا عن تحديد العمل الذي يتعين أداؤه على مكونات المعلومات المالية وعلى التوحيد والدمج من أجل الحصول على دليل إثبات مراجع كاف وصالح حتى يكون قادرا على التعبير عن رأي مع القوائم المالية للمجموعة، فإذا أستخدم مراجع المجموعة مراجع مرتبط أو مراجع آخر للعمل في المراجعة فإن مراجع المجموعة يحدد نطاق العمل الذي يجب أدائه وتوصيل الخطة إلى المراجع المرتبط أو المراجع الآخر .

مسئولية عملية المراجعة Audit Responsibility

إذا لم تمكن المعايير الوطنية أو إذا لم تسمح القوانين واللوائح المحلية مراجع المجموعة أن يقسم المسئولية الخاصة برأي المراجعة على القوائم المالية للمجموعة (يشار إليه بتقسيم المسئولية division of responsibility) ، فإن مراجع المجموعة يتعين أن يقوم بذلك،

ويتعين أن يأخذ مراجع المجموعة مسئولية منفردة لإبداء رأى المراجعة عن القوائم المالية للمجموعة .

وعندما يأخذ مراجع المجموعة المسئولية الوحيدة عن رأي المراجعة عن تلك القوائم المالية للمجموعة فإن مراجع المجموعة يجب ألا يشير إلى المراجع الآخر في تقرير المراجع عن القوائم المالية للمجموعة .

وتختلف المعايير الوطنية فيما إذا كان يتم السماح بتقسيم المسئولية أم لا ، حيث لا يتم السماح بتقسيم المسئولية في استراليا واليابان والمملكة المتحدة ، أما المعايير الكندية فإنها تسمح بتقسيم المسئولية فقط عندما يتم التعبير عن رأي يتضمن تحفظات ، حيث قد يشير المراجع إلى عدم مقدرته على الاعتماد على عمل المراجع الثانوي Secondary auditor في تقريره إذا أوضح ذلك الإفصاح السبب وراء تحفظه .

وعندما يقرر مراجع المجموعة أن يستخدم عمل مراجع أخر فانه يتعين مراعاة المؤهلات والمهنة والاستقلالية والكفاية المهنية وموارد ذلك المراجع الآخر ، بالإضافة إلى عملية الرقابة على جودة منشأة المراجع الآخر في سياق العمل الذي يتم أداؤه عن طريق المراجع الآخر .

التوثيق Documentation

أن مراجع المجموعة يجب أن يوثق في أوراق عمل المراجعة ما يلي :

1- استنتاج مراجع المجموعة تجاه المؤهلات المهنية ، والاستقلالية ، والكفاية المهنية وموارد المراجع الآخر بالإضافة إلى عملية الرقابة على الجودة لمنشأة المراجع الآخر .

2- تقييم المخاطر الجوهرية للتحريف الجوهري للقوائم المالية للمجموعة التي قد تنشأ من المكونات أو على المستوى الفردي أو كلاهما معا بالإضافة إلى استجابة مراجع المجموعة لتلك المخاطر .

3- نطاق العمل المؤدي على المعلومات المالية للمكونات .

4- استنتاج مراجع المجموعة عما إذا كان قد حصل على دليل مراجعة ملائم بأن عمل المراجع المرتبط والمراجع الآخر كافيا لاستجابات مراجع المجموعة بالإضافة إلى أي إجراءات إضافية مؤداة عن طريق مراجع على المعلومات المالية للمكونات .

5- استنتاج مراجع المجموعة تجاه النتائج الجوهرية الناشئة من عمل المراجع المرتبط أو المراجع الآخر .

6- مناقشات الأمور الجوهرية الخاصة بالمحاسبة والمراجعة والتقرير المالي مع إدارة المجموعة وإدارة المكون والمراجعين المرتبطين أو المراجعين الآخرين .

وعندما يستنتج مراجع المجموعة أن عمل المراجع المرتبط أو المراجع الآخر لا يمكن استخدامه ، وأن مراجع المجموعة ليس قادرا على أداء إجراءات إضافية كافية ، فإن مراجع المجموعة يجب أن يعبر عن رأي متحفظ بسبب وجود قيد في نطاق عملية المراجعة .

في بلاد أخرى على سبيل المثال الولايات المتحدة من الممكن أن يفترض تلك المسئولية المقسمة والتي يتم التعبير عنها عن طريق الإشارة في رأي المراجع إلى الحقيقة الخاصة بأن القوائم المالية تتضمن أرقام تمت مراجعتها عن طريق مراجع آخر بدون التأثير على طبيعة الرأي غير المتحفظ ، بينما في بلاد أخرى مثل هولندا يتم التأكيد على المسئولية غير المقسمة لمراجع المجموعة ، حيث يتم الإشارة فقط إلى استخدام المراجعين الآخرين في حالة وجود رأى مراجعة متحفظ أو عند رأي عكس أو الامتناع عند إبداء الرأي .

استخدام عمل خبير Using the work of an Expert

أن تعليم وخبرة المراجع تمكنه من أن يكون ذو معرفة وإلمام بالأمور المرتبطة بالأعمال بوجه عام ، ألا أنه لا يتوقع أن يكون لديه خبرة متخصصة للشخص المدرب في مهنة أخرى مثل المهندس أو الخبير الأكتوارى .

فإذا تطلبت عملية المراجعة أن تكون هناك خبره متخصصة في مجال معين فإن المراجع يتعين عليه أن يقوم بدراسة تعيين خبير لمساعدته في جمع دليل الإثبات الضروري ، وقد عرف المعيار الدولي للمراجعة رقم 620 الخبير expert بأنه ذلك الشخص أو المنشأة التي تمتلك مهارة أو معرفة أو خبرة معينة في مجال خاص بخلاف المحاسبة والمراجعة .

وهناك مواقف قد يستخدم المراجع خلالها أحد الخبراء من أجل تقييم أنواع معينة من الأصول (الأراضي والمباني والأعمال الفنية والأحجار القيمة ...) وتحديد الحالة المادية للأصول ، والتقييم الأكتواري وتقييم العقود تحت التنفيذ ، والخبرة المتخصصة بتكنولوجيا المعلومات (على سبيل المثال مراجعة شركة الاتصالات) بالإضافة إلى الاستشارات القانونية .

كفاية وموضوعية الخبير Experts Competence and Objectivity

إذا تم استخدام عمل الخبير كدليل أثبات مراجعة فإن المراجع يتعين عليه تحديد مهارات وكفاية الخبير عن طريق دراسة المؤهلات المهنية وسمعة وخبرة الخبير ، كما يجب أن يقوم بتقييم موضوعية الخبير ، ويتم أضعاف موضوعية الخبير بصفة عامة عندما يتم توظيفه عن طريق العميل وإذا كان مرتبط بطريقة معينة بالعميـل (بمعنى منشأة أو طرف مرتبط) ، حيث يجب أن يحصل المراجع على دليل إثبات مراجعة ملائم وكاف بأن نطاق عمل الخبير كان كافيا لأغراض المراجعة .

الاتصال بالخبير Communication to Expert

يجب أن يكتب العميل تعليمات للخبير تغطي :

1- نطاق عمل الخبير .

2- تغطية لتقرير الخبير .

3- الاستخدام المستهدف للمراجع من عميل الخبير .

4- وصول الخبير لملفات وسجلات العميل .

عندما يتم إصدار تقرير مراجع غير متحفظ أو غير معدل فإن المراجع يجب عليه ألا يشير إلى عمل الخبير ، مثل تلك الإشارة قد يتم إساءة فهمها على أنها توحي بوجود رأي متحفظ للمراجع أو أن هناك تقسيم المسئولية ، وأيا منهما غير مستهدف ، وإذا ما قرر المراجع نتيجة لعمل الخبير أن يصدر تقرير مراجعة متحفظ ، فقد يكون من الملائم أن يتم الإشارة إلى الخبير باسمه ومدى درجة ارتباطه بالعمل ، ويتطلب ذلك الإفصاح أن يتم أخذ أذن الخبير .

4/5 الاتصال بالمراجع السابق (القائم)

Communicating With the Predecessor (Existing) Auditor

إذا ما كان هناك مراجع قائم تطلب دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين الصادر عن طريق الاتحـاد الدولي للمحاسبين أن يقوم المراجع الجديد بالاتصال مباشرة بالمراجع السابق ، وفي الحـالات التـي خلالهـا سـيحل المراجع الجديد مكان المراجع القائم ينصح دليل الأخلاقيات المـراجع المقترح أن يتصل بالمحاسب القائم Existing Accountant كما أن المدى الذي إليه يمكـن خلالـه يـتم تحديـد مدى مناقشة المراجع المقترح في الأمور الخاصة بالعميل مع المحاسب

المقــترح Accountant Proposed ســوف يتطلــب على أخذ أذن العميل كما يعتمد على المتطلبات القانونية أو الأخلاقية .

أن غــرض ذلــك الاتصـــال يتمثل في تحديد ما إذا كان هناك حقائق فنية أو أخلاقية أو ظــروف يتعين أن يكون المراجع الجديد على دراية مسبقة لها قبل عملية المراجعة ، أن ذلك المتطلــب يعتــبر مقياســا هاما لمنع عملية تسوق الرأي Shopping Opining أو لإخطار المراجع الجديد بالظروف التي في ظلها قام المراجع السابق بإنهاء علاقته مع العميل .

وكمــا تم ذكره في دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين عند تلقي استفسار من مراجع لاحق مقــترح Proposed Successor Auditor فأن المراجع القائم يجب أن يفصح عما إذا كان هــناك أي أســباب مهنية تجعل المراجع اللاحق المقترح لا يقبل التعيين ، فإذا ما رفض العميل مــنح المــراجع المقترح الإذن بمناقشة أموره مع المراجع اللاحق المقترح أو وضع حدود لما يمكن للمراجع القائم ذكره ، فإنه يتعين أن يتم الإفصاح عن ذلك إلى المراجع اللاحق المقترح .

طلب أذن العميل Request Permission of Client

قبل قبول التعيين لمراجعة الشركة التي تقوم باستخدام محاسب آخر فإن المراجع الجديد يجب أن يحدد ما إذا كان المحاسب القائم قد أخطر عن طريق العميل ، وانه أعطى الأذن لمناقشة أمور العميل بالكامل وبحرية كبيرة ، أن المحاسب المقترح يجب بعد ذلك أن يطلب الأذن من العميل للاتصال بالمحاسب القائم .

وعندما يحصل المراجع السابق (القائم) باتصال من المراجع الجديد المقترح فإنه يتعين أن يرد – ويفضل أن يكون ذلك كتابة – ناصحا بأي أسباب مهنية تبرر لماذا يجب على المحاسب المقترح عدم قبول التعيين ، ويجب على المحاسب المقترح أن يحظى برد مقنع من المحاسب القائم داخل فترة زمنية معقولة ، فإذا لم يتم استلام أي رد فإن المحاسب المقترح يجب أن يرسل خطاب إلى المحاسب القائم يذكر فيه وجود افتراض بعدم وجود سبب مهني يبرز لماذا يجب ألا يقبل التعيين وان المراجع الجديد سوف يستمر في الدخول في التكليف .

وقد اقترح المعيار الدولي للمراجعة رقم 510 بالنسبة للتكليفات التي يتم الموافقة عليها للمرة الأولى ما يلي :

" يجب أن يحصــل المراجـــع على دليل إثبات مراجعـــة كاف وملائـــم بأن a) الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن تحريفات تؤثر جوهريا على القوائم الماليـــة للفترة الجارية .

b) أن الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم ترحيلها على نحو سليم للفـــترة الحالية أو قد تم إعادة تصديرها عندما يكون ذلك ملائما .

c) أن السياسات المحاسبية الملائمة قد تم تطبيقها باتساق أو أن التغـــيرات في السياسات المحاسبية قد تم معالجتها محاسبيا على نحو سليم وقد تم الإفصاح عنها بشكل كاف ".

وبطبيعة الحال فإن أحد أفضل الطرف للتأكد من أن الأرصدة الافتتاحية والسياسات المحاسبية تعتبر صحيحة عندما يتم مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة عن طريق مراجع آخر أن يتم فحص أوراق العمل للمراجع السابق ، حيث يتيح ذلك أيضا للمراجع الجديد أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة ، كما يجب على المراجع الجديد أيضا أن يدرس الكفاية المهنية واستقلالية المراجع السابق ، فإذا ما تضمن تقرير المراجع للفترة السابقة رأيا معياريا غير متحفظا فإن المراجع الجديد يجب أن يركز بانتباه في الفترة الجارية إلى الأمور التي تؤدي إلى التعديل .

4/6 القبول عن طريق العميل – مشروع التكليف

Acceptance by the Client - The Engagement Proposal

يقـــوم المراجع بتحديد مدى قبول العميل من منظور المخاطر والأخلاقـــيات **Risk and Ethics Perspective** كما يقوم بالاستنتاج بأن المتطلبات الأخلاقية المرتبطة بتكليف العميل يمكـــن الوفـــاء بهـــا ، بعـــد ذلك يتعين تكريس جهد مؤثر للحصول على موافقة الوحدة محل المـــراجعة فـــي ظل ضغوط تنافسية موجودة في بيئة المراجعة الحالية ، ويتطلب ذلك أن يتم أعداد مقترح التكليف بشكل حريص .

أن جوانـــب الإجراءات الخاصة بمشروع التكليف قد تم تضمينه في المعيار الدولي للمراجعة رقـــم 210 بعنوان شروط تكليف المراجعة **Terms of Audit Engagement**، حيث يجب على المـــراجع والعمـــيل أن يكون لديهما فهم متبادل لطبيعة خدمات المراجعة التي يتم أدائها ، وتوقيت تلـــك الخدمـــات ، والأتعـــاب المـــتوقعة وفريق المراجعة ، ومدخل المراجعة ، وجودة المراجعة ، واستخدام المراجعين الداخليين للعميل بالإضافة إلى احتياجات التحول .

أن الإحالـــة لجوانـــب جـــودة المشروع للعميل قد تضمنتها معايير الأيزو 9001 والتي اقترحت أن منشأة المراجعة يجب أن تحدد وتوثق سياستها وأهدافها والتزاماتها بالجودة ، كما

يجـب علــى المراجع أن يؤكد على أن تلك السياسة قد تم فهمها وتطبيقها والحفاظ عليها في كافة المستويات في المنظمة .

هـناك نوعين أساسيين لمشروعات تكليف المراجعة الأول خاص بالعملاء المستمرين ، والثاني خاص بالعملاء الجدد .

مشروع المراجعة للعميل المستمر Continuing Client Audit Proposal

أن ذلـك المقــترح يختلف فيما بين منشآت المراجعة إلا أنه بصفه عامة يناقش الأمور التالية :

1- فحـص كيف يمكن لمنشأة المراجعة أن تضيف قيمة لكل من الشركة بوجه عام وهؤلاء المسئولين مباشرة عن تكليف المراجع على سبيل المثال لجنة المراجعة .

2- الخطـط الخاصة بالتحريفات الإضافية في القيمة المضافة متضمنا مناقشة الاتجاهات التنظيمــية الحالــية ، ونطــاق المراجعة ، وأي تغيرات حديثة في الشركة التي قد تؤثر على المراجعة .

3- وصف فريق المراجعة وأي تغيرات في فريق المراجعة عن السنة السابقة.

4- مقترح تفصيلي بالأتعاب .

فحص كيف يمكن لمنشأة المراجعة أن تضيف قيمة

A Review of How the auditing Firm can add Value

أن الجزء الأول من مشروع العميل يتمثل في مناقشة كيف يمكن لمنشأة المراجعة الجديدة أن تضـيف قــيمة لمنشـــأة العمـــيل ، حيث يتم تركيز المناقشة على محور نشاط الشركة ، وفلسفتها الإداريـــة وسياســـات الـــرقابة علـــى الجودة ، كما أن العلاقة مع إدارة المراجعة الداخلية والإدارة المحاسبية للعميل قد يتم مناقشتها أيضا .

ويمكــن الجزء الخاص بخطط التحسين الإضافية على القيمة المضافة أن تحدد متطلبات العمــيل ، كمــا يــناقش أيضا كيف تفي منشأة المراجعة بتلك المتطلبات ، أن نطاق المراجعة وحــدود الأهمية النسبية يمكن أن يتم مناقشتها أيضا ، أن الاعتماد على المتطلبات التنظيمية للمــراجعة ســواء أكانت محلية أو قومية أو دولية يجب أن يتم مناقشتها أيضا ، في حين يتم شــرح نطاق الاعتماد على فريق المراجعة الداخلية للعميل ، وأخيرا من الأهمية بمكان أن يتم

فحــص أي تغــيرات فـــي إدارة شركة العميل ، والمشروعات الجديدة التي يتم الاضطلاع بها بالإضافة للبيئة التنظيمية العامة ، ولاسيما تلك التغيرات التي تؤثر على عملية المراجعة .

فريق المراجعة Audit Team

تنصب أحد الأجزاء الهامة للمقترح في وصف أعضاء فريق المراجعة وملخص بخبرتهم بــالعمل ، حيــث يــتم وضع تأكيد خاص على أعضاء الفريق ذو الخبرة بالتكليفات السابقة ، وعمومـــا فأن اختيار أعضاء فريق المراجعة يمثل الخطــوة السادسة في مرحلة قبول العميل (ينظر الشكل الإيضاحي رقم 4/1) .

مقترح الأتعاب Fee proposal

إن الوصـــف التفصيلي للأتعاب المقترحة تمثل جزء منفصل تقليديا عن المقترح الذي يتم عرضه كمستند منفصل ، ويمكن لمقترح الأتعاب أن يتضمن مستويات تفصيل متعددة والبعض مـــنها يعــتمد علـــى تحديــد نوع تلك الأتعاب ، أن ذلك المقترح سوف يوضح تكاليف أجراء المراجعات متضمنا مراجعات الشركات التابعة والمراجعات ربع السنوية ، أن قليل من مستوى التفصيل سيكون مطلوبا للمراجعات الإلزامية والتطويرات المستقبلية المحتملة .

مقترح المراجعة للعميل الجديد New Client Audit Proposal

أن المقـــترح الخـــاص بمـــراجعة عميل جديد يعتبر هاما جدا لمنشآت المراجعة حيث أن العمـــلاء الجـــدد تمثل محرك النمو الرئيسي لتلك المنشآت ، ولا شك أن الحصول على عملاء كبار يمثل رغبة لمعظم منشآت المراجعة ، أن ذلك المقترح للعملاء الكبار قد يكون معقدا تماما ، وقـــد يتطلب ساعات كثيرة من وقت أعضاء المراجعة لأعداده لاسيما إذا كان الأمر في بيئة تنافسية عالية ، يوضح الشكل رقم 4 /4 جدول عينه من محتويات مقترح عميل جديد .

يعطي الملخص التنفيذي Executive Summary موجز للمقترح مع تأكيد خاص على توقع العميل ومدخل المراجعة وتنسيق عمليه المراجعة مع أعضاء المراجعين الداخليين .

وقـــد يـــبدأ المقترح العام بوصف لقطاعات أعمال العميل والتكنولوجيا ومواطن القوى المالية وأقسام العميل ، أن أهداف العميل التي تمثل أساس استراتيجية المراجعة يتم تلخيصها أيضا .

إيضاح رقم (4-4)

عينة من جدول محتويات مقترح العميل الجديد

- ملخص تنفيذي .
- توقعات الشركة محل العميل والمراجعة .
- جوانب عن منشأة العميل .
- فريق المراجعة .
- مدخل المراجعة .
- المراجعون الداخليون بالشركة .
- احتياجات التحول والإدارة .
- متابعة ما بعد الخدمة .
- تفاصيل الأتعاب .
- ملحق .

حيث يمكن أن يشير المقترح إلى متطلبات المراجع المرتبطة بسوق الأوراق المالية والمتغيرات البيئية والحكومة والتعليمات الأخرى متضمنا البنود الخاصة السياسات الشركة التي تمتد لأبعد من المتطلبات القانونية القائمة .

وقد يتم تناول جوانب القوة في منشأة المراجعة Strengths of the Audit Firm واتجاهات خدمة العميل والكفاية الفنية والخبرة والرغبة في زيادة التوقعات والاستشارات والمساعدات ، قد يؤكد ذلك الجزء أيضا على جودة التقرير واستمرارية أعضاء فريق المراجعة ، والخدمات واسعة النطاق ، وفعالية تكلفة المراجعات بالإضافة إلى معايير جودة منشآت المراجعة .

ويتضمن قسم فريق المراجعة Audit Team وصف أعضاء الفريق وملخص بخبرتهم في العمل ، وقد يتناول ذلك الجزء أيضا تفصيل عن كيفية قيام الفريق بالاتصال بالإدارة ، ودور الفريق والمشرفين واجتماعات الفريق واتصالاتهم ، أن اختيار فريق المراجعة يمثل الخطوة السادسة في عملية قبول العميل ويتم التأكيد عليها بوجه عام كتابة في مقترح العميل .

ويعتبر مدخل المراجعة Audit Approach قسما هاما أيضا حيث يسمح بمناقشة كيف يتم تفصـيل المراجعة لتلك الشركة العميل ، كما يمكن أن يشرح ذلك الجزء أيضا تأكيد المراجعة وتركـيزها علـى المخاطـر الخاصـة بالمراجعة ، وأثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على المـراجعة ، والارتباط بالمراجعين الآخرين والخبراء بالإضافة إلى عدد المواقع أو المكونات محـل الفحص ، كما يمكن أيضا أن يدرس ذلك الجزء شروط التعاقد ، وأي مسئوليات قانونية بالإضـافة إلـى الرقابة الداخلية ونظم العميل ، كما أن طبيعة وتوقيت التقارير أو الإخطارات الأخـرى (على سبيل المثال رأى المراجعة وإجراءات الفحص أو الإجراءات الأخرى والتقرير الحكومـي والـتقارير الشفوية والمكتوبة إلى لجنة المراجعة) المتوقعة في ظل التكليف تعتبر أيضا مسألة هامة يتعين مناقشتها والتأكيد عليها .

أن عمل المراجعين الداخلين Internal Auditors Work للعميل يجب أن يتم الاعتماد عليه لمدى معين في كافة عمليات المراجعة ، وقد يتضمن ذلك الجزء إشارة إلى عمل المراجعين الداخليين وقسم الإنتاج واختيار الموردين وفشل الموردين ، وقد يتم تضمين قضايا أخرى مثل حماية الأصول ، وضوابط الرقابة الداخلية ونظم المعلومات الإدارية وأمن النظم والالتزام بسياسات الشركة وفحص الالتزامات القانونية بالإضافة إلى الفرص المتاحة للتحسينات .

ولاشك أن مناقشة احتياجات التحول Transition Needs للشركة في ظل قدوم المراجع الجديد يمكن أن تكون في غاية الأهمية لإقناع العميل الجديد بتغيير المراجعين، ذلك لجزء من المقترح قد يتضمن جدول تحول يتضمن تفاصيل الاجتماعات مع الإدارة والمراجعين السابقين ، كذلك توجد مجالات أخرى يتم تناولها مثل توثيق الملف الدائم وفهم الرقابة الداخلية بالإضافة إلى عوائد التغيير.

وبعد أن يتم إتمام عملية المراجعة ما تزال هناك فرص للمراجع بأن يقدم خدمات أخرى للعميل ، قد تتضمن أنشطة متابعة ما بعد الخدمة متابعة أداء المراجعة ، والتقييم الذاتي لمنشأة المراجعة (عادة في اجتماعات مغلقة) وقوائم الاستقصاء إلى الإدارة لتقييم أداء المراجعة بالإضافة إلى ملخصات مكتوبة تعطى للعميل ما تم أداؤه في عملية المراجعة .

وقد يتضمن ملحق المقترح معلومات إضافية عن فريق المراجعة ، وملخص عن خطة المراجعة بالإضافة إلى مجموعة من النشرات الإيضاحية ، وعادة ما توضح خطة المراجعة مدى ووقت المراجعة المطلوب للعمل الميداني، والتصديق على ضوابط الرقابة الداخلية ،

والتحقق من صحة الأرصدة والعمليات ، وعلى وجه الخصوص فإن ملخص خطة المراجعة سوف يقوم نظرة عامه عن مخاطر المراجعة والاستجابة المقترحة للمراجع لتلك المخاطر في شكل إجراءات المراجعة التفصيلية .

تحديد أتعاب المراجعة والمفاوضات الخاصة بها

Establishing and Negotiating Audit Fees

طبقا لدليل الأخلاقيات فإن الأتعاب المهنية يجب أن تكون انعكاس عادل لقيمة الخدمات المهنية المؤداة للعميل ، مع الأخذ في الاعتبار ما يلي :

1- المهارة والمعرفة المطلوبة لنوع الخدمات المهنية المقدمة .

2- مستوى التدريب والخبرة للأشخاص المرتبطين بشكل ضروري بأداء الخدمات المهنية .

3- الوقت المطلوب عن طريق كل شخص مرتبط بأداء الخدمات المهنية .

4- درجة المسئولية الخاصة بأداء تلك الخدمات المتضمنة تلك العوامل يمكن أن تتأثر بالظروف القانونية والاجتماعية والاقتصادية لكل بلد .

وأحيانا ما تتحمل منشأة المراجعة أتعاب أقل عندما يقوم العميل بتعيينه أولا ، ويطلق على ذلك Low balling .

وينص دليل الأخلاقيات في هذا الشأن على أنه من الملائم فقط للمحاسب المهني أن يحمل أتعاب أقل مقارنة بما تم تحميله سابقا مقابل الخدمات المماثلة بشرط أن يتم حساب الأتعاب طبقا لبعض العوامل التي سبق الإشارة إليها عند مناقشة أخلاقيات المحاسبين المهنيين (الفقرات من 10-2 إلى 10-4 من الدليل) .

الأتعاب الشرطية Contingency Fees

يجب إلا يتم تقديم أو أداء خدمات مهنية لأحد العملاء على أساس أتعاب مشروطة Contingency Fees والتي تمثل ترتيب معين بموجبه لا يتم تحميل أي أتعاب على العميل إلا إذا تم حصوله على نتيجة معينة أو عندما تكون الأتعاب مشروطة بطريقة أو بأخرى على نتائج تلك الخدمات ، علاوة على ذلك فإن الأتعاب المحملة على أساس نسبة مئوية ، يجب أن يتم النظر إليها كأتعاب مشروطة ، ومن السهل تبين أن الأتعاب المشروطة يمكن أن تعرض

المراجع لتهديدات الاستقلالية ، حيث يتضح جليا مدى تأثيرها الجوهري على استقلالية وموضوعية المراجع إذا كانت أتعاب المراجعة محسوبة بنسبة مئوية من صافى الأرباح .

وهناك استثنائين للأتعاب المشروطة ، أولهما ألا يتم اعتبار الأتعاب مشروطة إذا ما كانت ثابتة بموجب حكم محكمة أو أي سلطة رقابية أخرى ، وثانيهما الأتعاب في تلك البلاد التي خلالها يتم السماح بتحميل الأتعاب المشروطة سواء قانونا أو عن طريق جهة عضو مهني مثل تلك التعاقدات التي يتم السماح بها والتي يجب أن يتم قصرها على تلك التكليفات التي لا تعرض استقلال المراجع للفقدان (على سبيل المثال خدمات أخرى بخلاف خدمات التأكد) .

العمولات Commissions

يجب ألا يأخذ أو يدفع المراجع أية عمولات حيث أن دفع أو استلام أي عمولة عن طريق أي محاسب مهني يمكن أن يضعف موضوعيته واستقلاليته، كذلك يجب إلا يقبل المراجع أية عمولات نتيجة الإشادة بمنتجات أو خدمات الآخرين .

4/7 خطاب تعاقد المراجعة The Audit Engagement Letter

من مصلحة كل من العميل والمراجع أن يرسل المراجع خطاب تعاقد ، ويفضل أن يتم ذلك قبل البدء في التكليف من أجل المساعدة في تجنب أي سوء فهم تجاه التكليف ، ويشير خطاب التعاقد إلى ذلك الاتفاق بين منشاة المحاسبة والعميل عند أداء عملية المراجعة والخدمات ذات الصلة ، أن خطاب تعاقد المراجع يوثق ويصدق على قبوله للتعيين وهدف ونطاق المراجعة ودرجة مسئوليات المراجع تجاه العميل بالإضافة إلى شكل أي تقرير يقوم بإصداره .

أن خطاب التعاقد قد يؤثر على المسئوليات القانونية تجاه العميل ، ففي الدعاوى القضائية قد يستخدم المراجع خطاب التعاقد كعقد يحدد نطاق ومسئوليات وقيود المراجعة ، حيث يصف الخطاب هدف ونطاق ومسئوليات عملية المراجعة ومدى تضمينها دراسة الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تحديد الجدولة الزمنية للتعاقد والأتعاب .

محتويات خطاب التعاقد Contents of the Engagement Letter

قد يختلف شكل ومحتويات خطاب تعاقد المراجعة من عميل إلى آخر ، إلا أنه يتعين أن يتضمن بصفة عامة الإشارة إلى الآتي :

1- هدف مراجعة المعلومات المالية .

2- مسئولية الإدارة عن المعلومات المالية - كما هي موضحة في المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 .

3- إطار التقرير المالي واجب التطبيق .

4- نطاق المراجعة متضمنا الإشارة إلى التشريعات واجبة التطبيق الخاصة بالغش(المعيار الدولي للمراجعة رقم 240) أو غسيل الأموال ، والتشريعات والنشرات الصادرة عن طريق الجهات المهنية التي يلتزم بها المراجع.

5- شكل أي تقارير أو أخطار أخر بنتائج التكليف متضمنا هؤلاء الذين يتحملون مسئولية الحوكمة (المعيار الدولي للمراجعة 260) .

6- الحقيقة الخاصة بوجود مخاطر لا يمكن تجنبها بسبب الطبيعة الاختبارية والقيود الكامنة الأخرى للمراجعة بالارتباط مع القيود الكامنة لأي نظام للرقابة الداخلية ، وبالتالي قد تظل بعض التحريفات الجوهرية غير مكتشفة .

7- الوصول غير المقيد للسجلات والمستندات ، وأية طلبات أخرى للمعلومات بالارتباط بعملية المراجعة .

أيضا يرغب المراجع في أن يضمن الخطاب ما يلي :

1- الترتيبات المرتبطة بتخطيط عملية المراجعة .

2- دليل الأخلاقيات واجب التطبيق .

3- توقع استلام مصادقة كتابية من الإدارة بخصوص الإقرارات التي يتم عملها بالارتباط بعملية المراجعة (المعيار الدولي للمراجعة رقم 580) .

4- طلب العميل التصديق على شروط التكليف عن طريق استلام خطاب التعاقد.

5- وصف أي خطابات أو تقارير أخري يتوقع المراجع أن يصدرها للعميل .

وعندما يكون ذلك ملائما يمكن أن يتم عمل النقاط التالية :

1- الترتيبات المتعلقة بارتباط مراجعين آخرين وخبراء في بعض جوانب المراجعة .

2- الترتيبات المتعلقة بارتباط المراجعين الداخليين وأعضاء العميل الآخرين.

3- الترتيبات التي يتم عملها مع المراجع السابق في حالة المرلجعة الأولية .

4- أي قيد على مسئولية المراجع .

5- إشارة إلى أي اتفاقات أضافية بين المراجع والعميل .

وفي ظل المراجعة المتكررة قد يقرر المراجع عدم إرسال خطاب تعاقـد جديد كل سنه ، ومع ذلك فإنه يجب عليه دراسة إرسال خطاب عند أي من الظروف التالية :

1- عندما يتم تعديل شروط التعاقد .

2- عندما يكون هناك تغير حديث في الإدارة .

3- عندما يتم تغيير حجم وطبيعة العمل .

4- عندما تكون هناك متطلبات قانونية تحتم أن يكون خطاب التعاقد مكتوبا .

فإذا قام المراجع بفحص كل من الشركة الأم أو الشركة التابعة أو أحد فروع أو أقسام الشركة ، فإنه قد يدرس إرسال خطاب تعاقد منفصل لذلك المكون من مكونات المشروع ، أن العوامل التي يتعين على المراجع مراعاتها تتمثل في تحديد الذين يقومون بتعيين مراجع المكون ، والمتطلبات القانونية ودرجة الملكية عن طريق الشركة الأم ، ومدى أي عمل تم اداؤه عن طريق المراجعين ، يوضح الشكل رقم 4/5 نموذج لخطاب التعاقد .

شكل رقم (5-4)

نموذج خطاب التعاقد

يمثل الخطاب التالي مثالا عن خطاب تعاقد لأداء عملية مراجعة للقوائم المالية ذات الغرض العام والمعدة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي ، ذلك الخطاب يتم استخدامه كمرشد بالارتباط بالاعتبارات الملخصة في المعايير الدولية للمراجعة وهو يتطلب أن تتم تنويعة حسب المتطلبات الفردية والظروف المحيطة.

إلى مجلس إدارة شركة (أو أي تمثيل ملائم للإدارة العليا) :-

تأكيدا على طلبكم الينا بمراجعة القوائم المالية لشركتكم التى تشمل قائمة المركز المالي في / / وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير فى حقوق الملكية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، بالإضافة الي الإيضاحات المتممة لتلك القوائم المالية ، يسعدنا التأكيد على قولنا التعبير بإبداء الرأي على تلك القوائم الماليه .

سوف نقوم بأداء عملية المراجعة طبقا للمعايير الدولية عن المراجعة ، تتطلب تلك المعايير أن نخطط وتؤدي عملية الراجعة للحصول على تأكيد معقول وليس مطلق ، عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من أية تحريفات جوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ ، تتضمن عملية المراجعة أداء أجراءات من أجل الحصول على دليل إثبات مراجعة عن القيم والإفصاحات في القوائم المالية ، تعتمد اجراءات المراجعة المختارة على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية للقوائم المالية ، تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها، بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل والإفصاحات بالقوائم المالية .

وبسبب الطبيعة الاختبارية والقيود الكامنة الأخرى لعملية المراجعة معا بالأرتباط بالقيود الكامنة لاي نظام رقابة محاسبية وداخلية ، فإن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها حيث قد تظل بعض التحريفات الجوهرية بدون أكتشاف .

عند قيامنا بتقييمات المخاطر قمنا بدراسة الرقابة الداخلية الملائمة لاعداد المنشأة للقوائم المالية كأساس لتصميم اجراءات المراجعة التى تعتبر ملائمة في الظروف المحيطة ، وليس بهدف التعبير عن الرأي عن فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة ، ومع ذلك نتوقع ان نزودكم بخطاب منفصل يتعلق بأى موطن ضعف جوهرى عند تصميم أو تطبيق الرقابة الداخلية على التقرير المالي الذي يتم لعلمنا أثناء مراجعة القوائم المالية .

ونود أحاطتكم بان المسئولية عن أعداد القوائم المالية التى تعرض بعدالة الموقف المالي والاداء المالي والتدفقات النقدية للشركة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي تقع على عاتق الإدارة ، أن تقرير مراجعتنا سوف تشرح أيضا ان مسئولية الإدارة الخاصة بأعداد القوائم المالية تتضمن أيضا :

- الحفاظ بنظام رقابة داخلية ملائم لاعداد القوائم المالية التي تخلو من التحريف الناتج من الغش أو الأخطاء .
- أختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة تكون متسقة مع المعايير الدولية للتقرير المالي.
- عمل تقديرات محاسبية تكون ملائمة مع الظروف المحيطة .

وكجزء من مراجعتنا فإننا سوف نطلب من الإدارة مصادقة مكتوبة مرتبطة بالإيضاحات التي قامت بعملها بالارتباط بعملية المراجعة .

ونتطلع بالتعاون الكامل مع موظفيكم ونثق بأنهم سوف يتيحوا لنا السجلات والمستندات واية معلومات اخرى يتم طلبها بالارتباط بمراجعتنا .

(ويمكن تضمين الخطاب بأية معلومات أضافية تتعلق بترتيبات الأتعاب - كلما كان ذلك ملائما) .

برجاء التوقيع واعادة النسخة المرفقة لذلك الخطاب للأشارة إلى أن ذلك قد تم وفقا لفهمكم بالترتيبات الخاصة بمرجعتنا للقوائم المالية .

أسم المراجع : ....

التـــوقيـــــع : ....   التاريخ   /   /

الفصل الخامس

الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة

الفصل الخامس

الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة

Materiality and Risks

5/1 الأهمية النسبية في المراجعة .

5/2 تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية .

5/3 تخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية .

5/4 استخدام الأهمية النسبية في تقييم نتائج المراجعة خلال مرحلة التخطيط.

5/5 المخاطر في المراجعة .

5/6 نموذج مخاطر المراجعة لأغراض التخطيط .

5/7 تغيير مخاطر المراجعة الممكن قبولها طبقا لمخاطر الأعمال .

5/8 الاعتبارات الأخرى للأهمية النسبية والمخاطر .

5/9 العلاقة بين الأهمية النسبية والمخاطر وأدلة إثبات المراجعة .

5/1 الأهمية النسبية في المراجعة Materiality and Auditing

تتضمن فقرة النطاق في تقارير المراجع عبارتين هامتين تتعلقان مباشرة بكل من الأهمية النسبية Materiality والمخاطرة Risk ، ويتم التأكيد على ذلك في الجمليتين التاليتين في فقرة النطاق النمطية : قمنا بإجراء المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها ، وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بعدم احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية .

يقصد بعبارة الحصول على تأكيد مناسب أن يتم إبلاغ المستخدمين أن المراجع لا يضمن أو يعد مؤمنا لعدالة العرض بالقوائم المالية ، وتوصل العبارة إلى المستخدمين أن هناك بعض المخاطر Risk بأن القوائم المالية قد لا تكون عادلة عند إصدار تقرير نظيف .

أما العبارة التي تفيد بعدم احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية ، فيقصد منها إبلاغ المستخدمين أن مسئولية المراجع محدودة فقط في إطار المعلومات المالية الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية، وتعد الأهمية النسبية أمرا هاما، لأنه لن يكون عمليا أن يوفر المراجع تأكيدا عن القيم التي لا تعد جوهرية .

وهكذا يمثل كل من الأهمية النسبية والمخاطر مفهومين أساسين في تخطيط المراجعة وتصميم منهج المراجعة .

وقد تم تعريف الأهمية النسبية على النحو التالي:

"مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية ، في ضوء الظروف المحيطة ، والذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المعقول الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه في من خلال الإغفال أو التحريف ".

ويكون المراجع مسئولا عن تحديد مدى وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية ، وإذا رأي المراجع أن هناك تحريفا جوهريا ، يجب عليه أن يوجه انتباه العميل حتى يمكن تصحيح الموقف ، وإذا رفض العميل القيام بتصحيح القوائم المالية ، يجب على المراجع أن يصدر رأي مقيد أو رأي سلبي ، بناء على مقدار التحريف ، ولذلك يجب على المراجع أن يكون ملما بالمعرفة الخاصة بتطبيق الأهمية النسبية .

وتوضح القراءة المتعمقة لتعريف الأهمية النسبية مدى الصعوبة التي يواجهها المراجع في تطبيق الأهمية النسبية في الممارسة العملية ، ويؤكد التعريف على المستخدم المناسب

الذي يعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراره ، وبالتالي يجب على المراجع أن يعرف المستخدمين المحتملين للقوائم المالية التي يصدرها العميل محل المراجعة والقرارات التي يمكن أن يتخذها هؤلاء المستخدمين، ومثلا إذا علم المراجع أن القوائم المالية سيتم الاعتماد عليها في اتفاقية شراء – بيع للشركة محل المراجعة بالكامل ، ستصبح القيمة التي يعتبرها المراجع جوهرية في ضوء الأهمية النسبية أصغر بالمقارنة مع عملية مراجعة مختلفة .

وتوجد خمس خطوات مترابطة يتم إتباعها في تطبيق الأهمية النسبية ، حيث يوضح الشكل (5/1) هذه الخطوات ، وتبدأ هذه الخطوات بتحديد حكم أولي عن الأهمية النسبية وتخصيص هذا التقدير على مجموعات فرعية في المراجعة ، ويتم تقدير قيمة التحريفات في كل مجموعة فرعية خلال كافة مراحل المراجعة ، ويتم أداء الخطوتين الأخيرتين قرب نهاية المراجعة في مرحلة استكمال إجراءات المراجعة .

5/2 تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية

Set Preliminary Judgment about Materiality

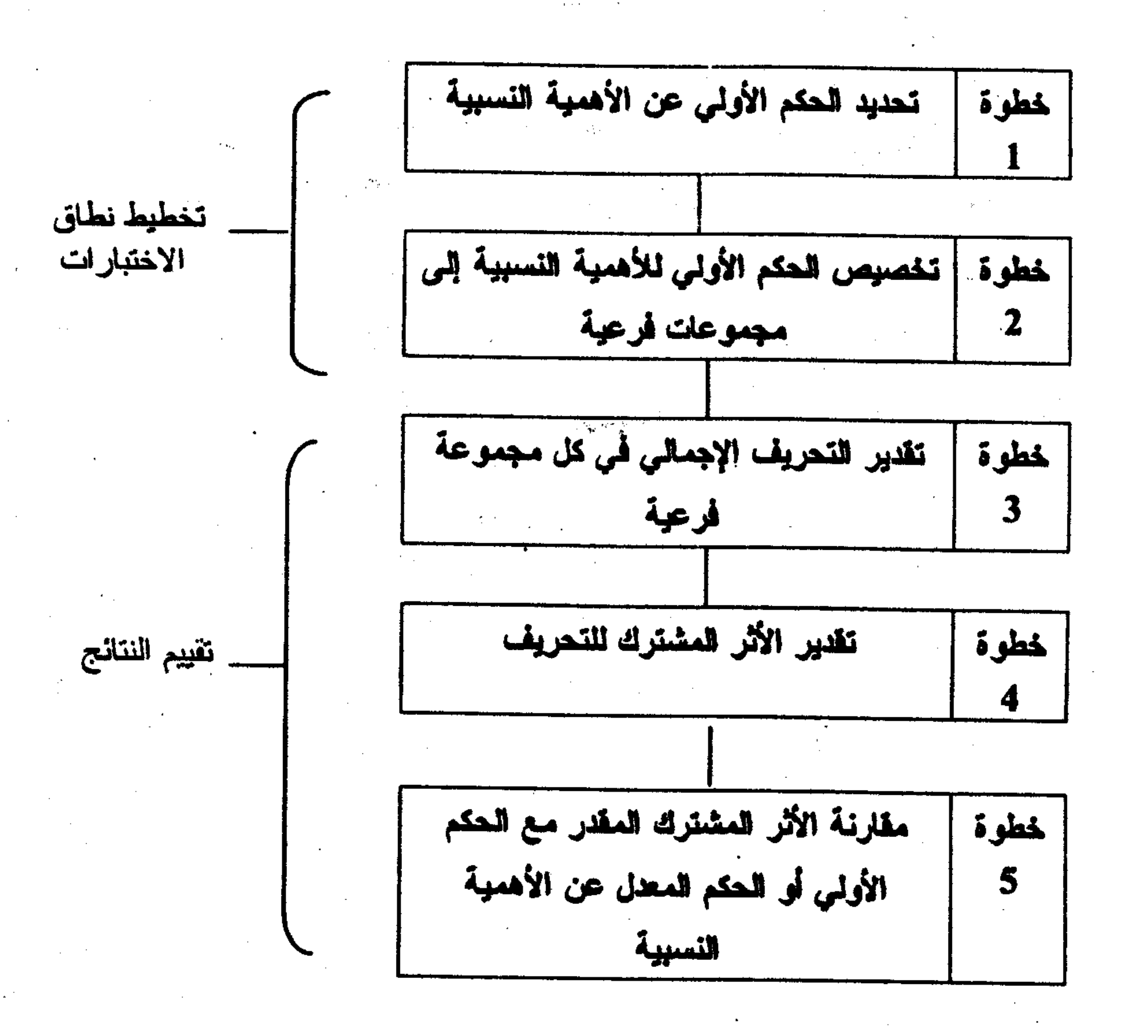
يجب أن يجب أن يقرر المراجع في بداية عملية المراجعة المقدار الكلي للتحريفات في القوائم المالية التي ستعد جوهرية في ضوء الأهمية النسبية ، وقد عرفت هذه القيمة على أنها الحكم الأولي عن الأهمية النسبية ، ولا حاجة إلى أن يتم التعبير عن هذا الحكم في صورة كمية ولكن غالبا ما يتم ذلك ، ويطلق على هذه القيمة الحكم الأولي عن الأهمية النسبية لأنها تعبر عن حكما مهنيا ويمكن أن تتغير هذه القيمة خلال تنفيذ المراجعة إذا تغيرت الظروف .

ويعبر الحكم الأولي عن الأهمية النسبية (الخطوة 1 في الشكل 5/1) عن القيمة القصوى التي يعتقد المراجع أن القوائم المالية يمكن أن تحتوي على تحريف يساويها ولا تتأثر به قرارات المستخدمين المناسبين ، ويعد هذا الحكم من أهم القرارات التي يتخذها المراجع ، ويتطلب قدرا كبيرا من الحكم المهني .

ويرجع السبب وراء تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية إلى مساعدة المراجع في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة ، فإذا قرر المراجع استخدام قيمة نقدية منخفضة ، يجب جمع عدد أكبر من الأدلة بالمقارنة مع تحديد قيمة نقدية كبيرة وسيقوم المراجع على نحو متكرر بتغيير الحكم الأولي عن الأهمية النسبية خلال تنفيذ المراجعة، وعندما يحدث ذلك

شكل رقم (5/1)

خطوات تطبيق الأهمية النسبية



يطلق على الحكم الجديد الحكم المعدل عن الأهمية النسبية ، وقد تتمثل أسباب استخدام الحكم المعدل في وجود تغيير في أحد العوامل المستخدمة في تحديد الحكم الأولي أو في قرار المراجع أن الحكم كان كبيرا جدا أو صغيرا جدا .

العوامل التي تؤثر في الحكم الأولي Factors Affecting Judgment

يوجـد العديد من العوالم التي تؤثر في تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية بالقوائم المالية ، وفيما يلي أهم هذه العوامل :

A- الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليست مفهوما مطلقا

قـد يكـون بمقدار معين جوهريا في شركة صغيرة ولا يكون جوهريا في شركة كبري ، ولذلـك لـيس مـن الممكن أن يتم وضع مبلغ معين كدليل لتحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية يمكن تطبيقه في كافة عمليات المراجعة .

B- يجب توافر أسس لتقييم الأهمية النسبية

نظـرا لأن الأهمـية النسبية مفهوم نسبي فمن الضروري أن توجد أسس لتحديد ما إذا كانـت الـتحريفات جوهـرية ، ويعد صافي الدخل قبل الضريبة عادة هو أكثر الأسس أهمية لـتقرير مـا الذي يعد جوهريا ، لأنه يمثل عنصرا حيويا من المعلومات للمستخدمين ، ومن المهـم أيضـا أن يـتم معرفة ما إذا كانت التحريفات تؤثر في منطقية بعض الأسس الممكنة الأخرى مثل الأصول المتداولة ، إجمالي الأصول ، الالتزامات المتداولة ، وحقوق الملكية .

وبافتراض أنه في شركة معينة ، قرر المراجع أن التحريفات في الدخل قبل الضريبة التي تـبلغ 100000 جنـية أو أكـثر جوهرية في ضوء الأهمية النسبية ، ولكن التحريف بمبلغ 25000 جنـية أو أكـثر سـيكون جوهريا للأصول المتداولة ، وسيكون من غير الملائم أن يسـتخدم المـراجع الحكـم الأولـي للأهمية النسبية بمقدار 25000 جنية لكل من الدخل قبل الضـريبة والأصول المتداولة ، ولذلك يجب أن يخطط المراجع لاكتشاف كافة التحريفات التي تؤثر في الدخل قبل الضريبة والتي تزيد عن الحكم الأولي للأهمية النسبية الذي يبلغ 10000 جنية ، ونظرا لأن معظم التحريفات تؤثر في كل من قائمة الدخل والميزانية ، سيهتم المراجع كثيرا باحتمال وجود تحريف في الأصول المتداولة بمبلغ يزيد عن 25000 جنية مع استخدام مسـتوي الأهمـية النسـبية لمعظم الاختبارات وفق مبلغ 10000 جنية ، وبرغم ذلك بعض الـتحريفات مـثل سوء تبويب أصل ثابت على أنه أصل متداول سيؤثر فقط على الميزانية ، ولذلـك يجب على المراجع أن يخطط المراجعة وفق حكم أولي لمستوي الأهمية النسبية يبلغ 25000 جنية للاختبارات الخاصة بالأصول المتداولة .

C- العوامل النوعية تؤثر أيضا في الأهمية النسبية

يوجـد بعض أنواع معينة من التحريفات تكون أكثر أهمية للمستخدمين عن غيرها حتى إذا تساوت القيم النقدية ، وعلى سبيل المثال :

1- تعد القيم التي تتضمن مخالفات أكثر أهمية من القيم الخاصة غير المقصودة حتى إذا تساوت المبالغ النقدية لها ، لأن المخالفات تعكس مستوي أمانة الإدارة ومدى الاعتماد عليها هـي أو الأشخاص الآخرين الذين شاركوا في تنفيذ العمليات المالية ، وللتوضيح يعتبر معظم المسـتخدمين أن الـتحريف المـتعمد في المخزون يعد أكثر أهمية عن الأخطاء الكتابية في المخزون بنفس القيمة .

2- تعـد التحريفات التي تتسم بالصغر جوهرية في ضوء الأهمية النسبية إذا كان هناك عواقـب يحتمل ظهورها نتيجة الالتزامات التعاقدية ، ومثلا إذا كان صافي رأس المال العامل الموجود بالقوائم المالية أكبر بمبلغ صغير عن الحد الأدني الموجود في إتفاقية القرض ، فإذا كان صافي رأس المال العامل الصحيح أقل من الحد الأدني المطلوب في إتفاقية القرض للوفاء بالقـرض ، سـيتأثر تبويـب كـل من الالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة بشكل جوهري .

3- قد ينظر إلى التحريفات غير الجوهرية على أنها تحريفات جوهرية إذا أثرت على اتجاه الأربـاح ، وعلـى سـبيل المثال إذا زاد الدخل المدرج في القوائم المالية بنسبة 3% سنويا في السـنوات الخمس الماضية ، وحدث انخفاض في دخل العام الحالي بنسبة 1% سيعد هذا التغير في الاتجاه جوهريا في ضوء الأهمية النسبية وبالمثل سيكون التحريف الذي يحول الخسارة إلى ربح أمرا محل الاهتمام.

بصـفة عامـة لا يرغـب كـل من مجلس معايير المحاسبة المالية والمجمع الأمريكي للمحاسـبين فـي الوقت الحاضر في توفير دليل محدد عن الأهمية النسبية للممارسين ، حيث يمكـن أن يتم تطبيق مثل هذا الدليل دون الأخذ في الاعتبار التعقيدات التي يجب أن تؤثر في قرار المراجع النهائي .

وسـيتم تقديم أدلة توضيحيه لإظهار كيفية الأهمية النسبية ، ويتمثل الهدف من ذلك فقط في المساعدة على تفهم كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في الممارسة العملية ، ويوضح الشكل (5/2) هذه الأدلة في صورة سياسة في منشأة للمحاسبة .

شكل رقم (5/2)

أدلة الأهمية النسبية التوضيحية

عرض للسياسة بالمنشأة

العنوان : أدلة الأهمية النسبية

يجب استخدام الحكم المهني طوال الوقت عند وضع وتطبيق أدلة الأهمية النسبية ، ويجب تطبيق السياسات التالية كدليل عام :

1- يعتبر الأثر الكلي للتحريفات بالقوائم المالية الذي يزيد عن 10% عادة أمرا جوهريا في ضوء مفهوم الأهمية النسبية ، ويعد الأثر الكلي الذي يقل عن 5% أمرا غير جوهري في حالة عدم وجود العوامل النوعية ، وتتطلب التحريفات الكلية التي تقع بين 5% ، 10% قدرا أكبر من الحكم المهني لتحديد مدى أهميتها النسبية .

2- يجب قياس التحريفات بين 5% ، 10% وفقا لأساس ملائم ، ويوجد أكثر من أساس يمكن من خلاله مقارنة التحريفات ، ويوصى بإتباع ما يلي عند اختيار الأساس الملائم .

A- **قائمة الدخل** : يجب عادة أن يتم قياس التحريفات الكلية في قائمة الدخل في مدى بين 5% ، 10% من دخل التشغيل قبل الضريبة ، وقد يكون المدى بين 5% ، 10% غير ملائم في السنة التي يكون فيها الدخل كبيرا أو صغيرا على نحو غير معتاد ، وعندما يكون دخل التشغيل في سنة معينة غير ممثلا للدخل الذي يجب أن يكون ، من الأفضل أن يستخدم كأساس مقياس أخر للدخل يكون ممثلا لما يجب أن يكون عليه الدخل ، وعلى سبيل المثال يمكن أن يستخدم متوسط دخل فترة ثلاث سنوات كأساس .

B- **الميزانية** : يجب أن يقيم الأثر الكلي للتحريفات بالميزانية من خلال الأصول المتداولة، الالتزامات المتداولة وإجمالي الأصول ، وفيما يتعلق بكل من الأصول المتداولة والالتزامات يجب أن يكون الدليل في مدى بين 5% ، 10% ويتم تطبيقه بنفس الشكل الخاص بقائمة الدخل ، أما النسبة لإجمالي الأصول ، فيجب أن يكون الدليل في مدى 3% ، 6% ويطبق بنفس الشكل الخاص بقائمة الدخل .

3- يجب تقييم العوامل النوعية بحذر في كافة عمليات المراجعة ، وتعد هذه العوامل في عديد من الحالات أكثر أهمية من الأدلة التي تطبق على قائمة الدخل والميزانية ، ويجب أن يتم تقييم الهدف من استخدام القوائم المالية وطبيعة المعلومات في هذه القوائم بما في ذلك الملاحظات بالهوامش بعناية .

مثال تطبيقي عملي

يمكن من خلال استخدام الأدلة التوضيحية لأحد مكاتب المحاسبة تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية في أحد منشآت الأعمال وتتمثل الأدلة في :

	الحد الأدنى		الحد الأقصى	
	القيمة النقدية	النسبة	القيمة النقدية	النسبة
الربح من التشغيل	$19000	%5	37000	%10
الأصول المتداولة	128000	%5	255000	%10
إجمالي الأصول	92000	%3	184000	%6
الالتزامات المتداولة	33000	%5	66000	%10

فإذا رأي المراجع مناسبة الأدلة العامة ، تتمثل الخطوة الأولي في تقييم ما إذا كان هناك أيـــة عوامـــل نوعية تؤثر بشكل جوهري على حكم الأهمية النسبية ، إذا لم يكن هناك عوامل نوعـــية ، ســـيتعين علـــى المراجع أن يقرر ما إذا كانت قيمة التحريفات الكلية في الدخل قبل الضـــريبة أقـــل مـــن 19000 جنية ، فإذا كان الأمر كذلك سيتسم العرض في القوائم المالية بالعدالة أما إذا كانت قيمة التحريفات تقع بين 19000و37000 جنيه يجب اخذ كافة الحقائق في الاعتبار بعناية اكثر ، ويطبق المراجع نفس الخطوات في الأسس الثلاثة الأخرى .

5/3 تخصيص الحكم الأولى عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية خلال مرحلة التخطيط

Allocate Preliminary Judgment about Materiality to Segments

يعد توزيع الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية (الخطوة رقم 2 في الشـــكل 5/1) أمـــرا ضروريا ، حيث أن تجميع الأدلة يتم على مستوى المجموعات الفرعية ولـــيس علـــى مستوى القوائم المالية كوحدة ، فإذا كان لدى المراجع حكما أوليا عن الأهمية النسبية لكل مجموعة فرعية ، سيساعد ذلك في تحديد أنواع الأدلة الملائمة التي سيتم جمعها، وعلى سبيل المثال ، سيقوم المراجع بجمع أدلة أكثر لرصيد المدينين الذي يبلغ 1000000ج إذا اعتـــبر حجـــم التحريف بمبلغ 50000ج جوهريا في ضوء الأهمية النسبية عن إذا اعتبر حجم التحريف بمبلغ 300000 جوهريا في ضوء الأهمية النسبية .

ويقـــوم معظم المراجعين بتخصيص الأهمية النسبية على الأرصدة في الميزانية بدلا من حســـابات قائمـــة الدخـــل ، حيث يكون لمعظم التحريفات في قائمة الدخل تأثيرا متساويا على الميزانـــية بسبب قاعدة التسجيل الخاصة بالقيد المزدوج ، ولذلك يمكن للمراجع أن يخصص الأهمـــية النســـبية على الحسابات في قائمة الدخل أو في الميزانية ، ونظرا لاحتواء الميزانية على عدد اقل من الحسابات بالمقارنة مع قائمة الدخل في معظم عمليات المراجعة ، وان معظم إجـــراءات المـــراجعة تركـــز على الحسابات في الميزانية ، فإن توزيع الأهمية النسبية على الحسابات بالميزانية سيكون البديل الأكثر ملائمة .

وعـــندما يخصـــص المراجع الحكم الأولى عن الأهمية النسبية على أرصدة الحسابات ، يطلق على الجزء المخصص من الأهمية النسبية على رصيد حساب معين طبقا لما جاء بنشرة معايير المراجعة رقم 39 التحريف المقبول Tolerable Misstatement ، فإذا قرر المراجع أن يخصـــص مـــبلغ 100000ج مـــن إجمالـــي الحكم الأولى عن الأهمية النسبية الذي يبلغ 200000ج لرصيد المدينين ، سيكون مقدار التحريف المقبول في رصيد المدينين 100000ج ، ويعـــنى ذلـــك أن المراجع سيرغب في اعتبار رصيد المدينين متسما بالعدالة إذا كان يوجد تحريف مقداره 100000ج أو اقل .

ويوجـــد ثـــلاث مشاكل رئيسية تتعلق بتخصيص الأهمية النسبية على حسابات الميزانية (المجموعـــات الفرعية) : توقع المراجع لاحتواء أرصدة معينة على تحريفات اكثر من غيرها مـــن الأرصـــدة ، يجـــب أن يؤخـــذ في الاعتبار الزيادة في الأرصدة والتخفيض فيها، وتكلفة المـــراجعة النســـبية التي تؤثر في التخصيص ويتم اخذ كافة المشاكل الثلاث في الاعتبار عن التخصيص بالشكل رقم (5/2) .

يوضـــح الشكل (5/2) منهج التخصيص الذي يتبعه المراجع الذي يقوم بمراجعة إحدى الشركات .

ويلخـــص الشـــكل ميزانـــية الشركة ، حيث تم دمج بعض الحسابات ، ويظهر تخصيص الأهمـــية النســـبية الإجماليـــة بمـــبلغ 37000ج (10% من إيراد التشغيل) ، ويتمثل منهج التخصـــيص المستخدم في استخدام الحكم الشخصي في التخصيص في ضوء متطلبين حكمين قام بوضعهما المحاسب القانوني .

ولا يجب أن يزيد التحريف المقبول في أي حساب عن 60% من الحكم الأولى (60% من 37000 جنيه = 22000 جنيه) ولا يجب أن يزيد مجموع التحريفات المقبولة عن ضعف الحكم الأولى عن الأهمية النسبية (2 × 37000 = 74000).

ويتمـــثل السبب وراء المتطلب الأول في عدم السماح للمراجع بتخصيص إجمالي النسبية فـــي حساب واحد ، فإذا تم التخصيص إجمالي الحكم الأولي الذي يبلغ 37000ج على رصيد المدينيـــن ، سيكون مبلغ التحريف في الحساب مقبولا ، ومع ذلك ، لا يكون مقبولا أن توجد كمـــية الـــتحريف الكبيرة هذه في حساب واحد ، وحتى إذا كان ذلك مقبولا ، حيث أن ذلك لن يسمح بوجود أية تحريفات في الحسابات الأخرى .

ويوجـــد ســـببان للسماح بزيادة مجموع التحريف المقبول عن إجمالي الأهمية النسبية ، أولا : من غير المحتمل أن يوجد تحريف في كافة الحسابات بالقيمة الكاملة المقبولة ، إذا كان على سبيل المثال التحريف المقبول للأصول المتداولة الأخرى يبلغ 5000ج ، ولكن لم يتم من خـــلال المراجعة اكتشاف تحريفات في هذه الحسابات ، فإن ذلك يعنى أن المراجع بعد معرفته بـــالواقع يســـتطيع توزيع صفر أو رقم صغير للتحريف في الأصول المتداولة الأخرى ، ومن المـــتعارف علـــيه أن المـــراجع سيكتشف تحريفات أقل من التحريف المقبول ، ثانيا : يوجد حســـابات تحـــدث بهـــا تحريفات بالزيادة ، بينما يوجد في بعض الحسابات الأخرى تحريفات بالنقص ، مما يؤدى إلي أن تصبح صافى القيمة أقل من إجمالي الأهمية النسبية .

ويجـــب ملاحظـــة انـــه عند التخصص يهتم المراجع بالأثر الكلى على دخل التشغيل من الـــتحريف في كل حساب بالميزانية ، فأي تحريف بالزيادة في رصيد أحد الأصول سيكون له بالتالـــي نفـــس الأثـــر علـــى قائمة الدخل مثل التحريف بالنقص في حساب أحد الالتزامات ، وبالمقـــابل سواء التبويب في الميزانية مثل أوراق الدفع على أنها تمثل الدائنين لن يكون له تأثير على دخل التشغيل ، ويجب أن يتم تحديد الأهمية النسبية في العناصر التي لا تؤثر على قائمة الدخل على نحو منفصل .

ويشمل الشكل (5/3) الأساس المنطقي الذي اتبعه المحاسب عند تقدير التحريف المحتمل فـــي كـــل حساب ، وعلى سبيل المثال ، تم استنتاج انه من غير الضروري تخصيص تحريف محتمل لأوراق الدفع ، حتى على الرغم من كبر حجمها مثل حجم المخزون . فإذا تم تخصيص 11000ج لكل من الحسابين ، سيجب جمع أدلة اكثر من المطلوب للمخزون ، ولكن سيظـــل

شكل رقم (5/3)

التحريف المقبول المخصص للشركة

	رصيد 1996/12/31 (بالالاف)	التحريف المقبول (بالالاف)
النقدية	41 جنيه	1 جنيه (A)
المدينون	948	22 (B)
المخزون	1493	22 (C)
أصول متداولة أخرى	68	5 (D)
أصول ثابتة	517	4 (E)
إجمالي الأصول	3067	
الدائنون	236	9 (F)
أوراق الدفع – إجمالي	1415	صفر (A)
أجور مستحقة وضرائب مستحقة	73	5 (D)
فوائد مستحقة وتوزيعات مستحقة	102	صفر (A)
التزامات أخرى	117	6 (D)
اسهم رأس المال	425	صفر (A)
الأرباح المحتجزة	699	غير قابل للتطبيق (F)
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	3067جنيه	74 جنيه (2×37)

تأكيد رصيد أوراق الدفع أمرا مطلوبا ، وسيكون بالتالي الأمر اكثر كفاءة لتخصيص 22000ج علـــى المخزون ولا شئ على أوراق القبض ، وبالمثل تم تخصيص 5000ج لكل من الأصول المتداولة الأخرى والأجور المستحقة والضرائب المستحقة ، حيث تتسم قيمة كل منهما بالكبر بالمقارنـــة برصيد الحساب المسجل ، وتم التخصيص على هذا النحو لاعتقاد المراجع أن هذه الحســـابات يمكن التحقق منها في حدود 5000ج باستخدام الإجراءات التحليلية وحدها ، وهى تكـــون اقـــل فـــي التكلفة ، فإذا تم تحديد التحريف المقبول بمقدار اقل ، سيعنى ذلك استخدام إجراءات مراجعة اكثر تكلفة مثل التوثيق والمصادقات .

ويكـــون أمرا صعبا في الممارسة العملية أن يتم التنبؤ مسبقا بالحسابات التي يحتمل أن يوجـــد بها تحريفات بشكل اكبر من غيرها ، وبالمثل لا يمكن تحديد التكاليف النسبية لمراجعة أرصـــدة الحســـابات المختلفة ، ولذلك يصعب التوصل إلي حكم مهني لتخصيص الحكم الأولي عـــن الأهمـــية النسبية في الحسابات ، وبالتالي تقوم العديد من منشات المحاسبة تصميم أدلة دقيقة وأساليب إحصائية معقدة للقيام بذلك .

A) يخصص صفر أو مبلغ صغر للتحريف المقبول ، حيث يمكن مراجعة الحساب بالكامل بتكلفة منخفضة ولا يتوقع وجود تحريفات به .

B) يوجد تحريف مقبول كبير لكبر حجم الحساب وتطلبه استخدام حجم عينة كبير لمراجعته .

C) يوجـــد تحريف كقبول كبير كنسبة من الحساب ، ويمكن التحقق من الحساب بتكلفة منخفضة ، ويمكن أن يتم ذلك باستخدام الإجراءات التحليلية في حالة كبر التحريف المقبول .

D) يوجد تحريف مقبول كبير كنسبة من الحساب ، حيث تتمثل معظم أرصدة الحساب في أراضى ومباني لم تتغير قيمتها عن السنة الماضية ولا توجد ضرورة للمراجعة .

E) يوجد تحريف مقبول متوسط لتوقع وجود رقم كبير نسبيا للتحريفات .

F) غـــير قـــابل للتطبيق – الأرباح المحتجزة حساب ناتج عن الحسابات الأخرى ويتأثر بصافي قيمة التحريفات في الحسابات الأخرى .

وبإيجـــاز يتمـــثل الهـــدف مـــن تخصيص الحكم الأولي عـــن الأهمية النسبية لحسابات الميزانـــية في مساعدة المراجع على تحديد حجم الأدلة الملائم الذي يقوم بجملة لكل حساب ، وبالتالـــي يتمـــثل الهدف من التخصيص في تقليل تكاليف المراجعة ، وبغض النظر عن كيفية التخصـــيص فـــإن المـــراجع عـــندما يســـتكمل المراجعة ، يجب عليه أن يكون واثقا من أن الـــتحريفات الكلية في كافة الحسابات ستكون متساوية أو اقل من الحكم الأولي (أو المعدل) عن الأهمية النسبية .

5/4 استخدام الأهمية النسبية في تقييم نتائج المراجعة

Materiality For Evaluating Audit Results

تتمـــثل الخطوة الأولي والثانية في تطبيق الأهمية النسبية في التخطيط بينما تعبر الخطوات الـــثلاث الأخـــيرة (الخطوات من 3 إلي 5 في الشكل 5/1) عن نتائج تنفيذ لختبارات المراجعة ، ويوضح هذا الجزء فقط علاقتها بالخطوتين الأوليين .

وعندما يؤدى المراجع إجراءات المراجعة في كل مجموعة فرعية ، يتم الاحتفاظ بقائمة يسـجل بها كافة التحريفات التي تم اكتشافها ، ومثلا بفرض أن المراجع وجد تحريفات تخص 6 عمـلاء في عينة تحتوى على 200 عميل عند اختبار تكاليف المخزون ، يتم استخدام هذه التحريفات لتقدير إجمالي التحريفات بالمخزون (الخطوة رقم 3) . ويطلق على هذا الإجمالي " الـتقدير" أو عادة يسمى "التصور" لأنه يعبر فقط عن العينة وليس المجتمع ، حيث تم تنفيذ المـراجعة على العينة فقط . وتتطلب النشرة 39 من معايير المراجعة أن يتم التوصل إلي هذا الـتقدير أو التصور ، ويتم بعد ذلك دمج قيم التحريفات المقدرة في قائمة واحدة (الخطوة رقم 4) ، ومقارنة التحريف الكلى بالأهمية النسبية (الخطوة رقم 5).

وتم استخدام الشكل (5/4) لتوضيح الخطوات الثلاث الأخيرة في تطبيق الأهمية النسبية ، وللتبسيط ، تم إدراج ثلاث حسابات فقط ، ويتم حساب التحريفات المقدرة بناء على اختبارات المراجعة الفعلية ، وبفرض انه على سبيل المثال عند مراجعة المخزون ، وجد المراجع مبلغ 3500ج قـيمة صـافى الزيادة في عينة تبلغ قيمتها 50000 جنيه من إجمالي المجتمع الذي تـبلغ قيمته 450000ج ، وتتمثل إحدى الطرق التي يمكن من خلالها حساب تقدير التحريفات فـي إجراء تصور مباشر من العينة عن المجتمع مع إضافة تقدير الخطأ المعاينة ، ويمكن أن يتم ذلك على النحو التالي :

صافى التحريفات فى العينة (3500) / إجمالي العينة (50000)	×	القيمة الإجمالية المسجلة للمجتمع (450000)	=	التصور المباشر المقدر (31500)

وأيضـا يمكن حساب التصور المباشر للمدينين ويبلغ 12000 جنيه ، وينتج تقدير خطأ المعاينة بسبب استخدام المراجع لعينة تمثل جزءا من المجتمع . وفى مثل هذا المثال المبسط يفترض أن يكون تقدير خطأ المعاينة مساويا (50% من التصور المباشر عن قيمة التحريفات للحسابات التي تم استخدام العينة بها (المدينون والمخزون)) .

الشكل (5/4)

توضيح للمقارنة بين التحريفات الإجمالية المقدرة والحكم الأولي عن الأهمية النسبية

	التحريف المقبول	قيمة التحريف المقدر		
		التصور المباشر	خطأ المعاينة	الإجمالي
النقدية	4000ج	صفر	غير قابل للتطبيق	صفر
المدينون	20000	12000	6000	18000
المخزون	36000	31500	15750	47250
إجمالي قيمة التحريف المقدر		43500	16800	60300
الحكم الأولي عن الأهمية النسبية	50000			

وعند دمج التحريفات في الشكل (5/4) يجب ملاحظة أن إجمالي التحريفات المصورة للحسابات الثلاث يبلغ 4300ج ، وإجمالي خطأ المعاينة ، برغم ذلك يقل عن مجموع أخطاء المعاينة الفردية ، ويحدث ذلك لان خطأ المعاينة يمثل الحد الأقصى للتحريفات في تفاصيل الحساب التي لم يتم مراجعتها ، ومن غير المحتمل أن يكون الحد الأقصى لقيمة التحريفات موجودا في كافة الحسابات المرتبطة بالعينة ، وهكذا توفر منهجية المعاينة أساسا لتحديد خطا المعاينة الكلى الذي يأخذ ذلك في الاعتبار .

يظهر الشكل (5/4) أن إجمالي التحريف المقدر الذي يبلغ 60300 جنيه يزيد عن الحكم الأولي للأهمية النسبية الذي يبلغ 50000 جنيه وبالإضافة إلي ذلك يتمثل الجانب الأكبر من الصعوبة في المخزون ، حيث يبلغ التحريف المقدر 47250 جنيه وهو ما يزيد بشكل كبير عن التحريف المقبول وقدره 36000 جنيه، ونظرا لان التحريف الكلى المقدر يزيد فعلا عن 50000 جنيه عن طريق تنفيذ إجراءات إضافية للمراجعة أو أن يطلب من العميل إجراء تسويات للتحريفات المقدرة ، فإذا تم تنفيذ إجراءات مراجعة ، إضافية ، يجب أن يتم التركيز على المخزون .

أما إذا كان صافى الزيادة المقدر في المخزون يبلغ 28000 (18000 بالإضافة إلى 10000 خطأ معاينة) ، فلن يكون المراجع بحاجة لتوسيع اختبارات المراجعة ، حيث تم مقابلة

كـل من اختبارات التحريف المحتمل (36000) والحكم الأولي عن الأهمية النسبية (18000 + 28000 = 46000 < 50000) . وفـي الواقع ، سيكون هناك بعض التفاوت المسموح به في هذه القيمة نظرا لان نتائج الإجراءات في كل من النقدية والمدينين تشير إلي أن هذين الحسابين يقعـان ضمن حدود التحريف المقبول لكل منهما ، فإذا كان المراجع سيستخدم منهج الحسابات فـي شـكل متتابع ، يمكن استخدام نتائج مراجعة الحسابات السابقة في تعديل التحريف المقبول للحسابات الأخرى ، وعلى سبيل المثال ، إذا قام المراجع بمراجعة حسابي النقدية والمدينون قبل المخزون ، يمكن زيادة التحريف المقبول للمخزون .

5/5 المخاطر في المراجعة Audit Risks

تعـنى المخاطرRisk في المراجعة أن على المراجع قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفـيذ المـراجعة ، حيـث يعلم المراجع مثلا أن هناك عدم تأكد بخصوص: صلاحية الأدلة ، فعالـية الـرقابة الداخلـية لدى العميل ، وما إذا كانت القوائم المالية التي تم مراجعتها تتسم بالعدالة .

ويعلـم المراجع الجيد أن المخاطر موجودة وان عليه أن يتعامل معها على نحو ملائم ، ويصعب قياس معظم المخاطر التي يواجهها المراجعون ويتطلب ذلك توافر فكر جيد للاستجابة لهـا علـى نحو ملائم ، وعلى سبيل المثال بفرض أن المراجع علم أن النشاط الذي يعمل فيه العمـيل يحـدث بـه تغـيرات تكنولوجـية كبيرة ستؤثر على كل من العميل محل المراجعة والمسـتهلكين ، فيمكـن أن يؤثـر هذا التغير على : تقادم المخزون ، إمكانية التحصيل من المدينيـن ، وربمـا على قدرة العميل على الاستمرار ، ويعد التعامل مع هذه المخاطر بشكل ملائم أمرا حيويا لتحقيق مراجعة مرتفعة الجودة .

ويتعين التركيز بصفة أساسية للمخاطر التي تؤثر في تخطيط المراجعة حتى يمكن تحديد حجـم الأدلـة الـذي يجب جمعه في خلال تطبيق نموذج المخاطر الخاص بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين .

توضيح للمخاطر والأدلة Illustration Concerning Risks and Evidence

قبل أن يتم مناقشة المخاطر في المراجعة ، سيتم تقديم توضيح لأحد الشركات في الشكل (5/5) كإطار سيتم الرجوع إليه ويظهر التوضيح في البداية أنه يوجد فـروق بيـن الدورات

الشكل رقم (5/5)

	دورة المبيعات والتحصيل	دورة الحيازة والمدفوعات	دورة الأجور والأفراد	دورة المخزون والمستودعات	دورة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع
(A) تقدير المراجع لتوقعات التحريف الجوهري قبل أخذ الرقابة الداخلي في الاعتبار (المخاطر الملازمة)	توقع بعض من التحريفات (متوسط)	توقع العديد من التحريفات (مرتفع)	توقع القليل من التحريفات (صغير)	توقع العديد من التحريفات (مرتفع)	توقع القليل من التحريفات (صغير)
(B) تقدير المراجع لمدى فعالية الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف التحريفات (مخاطر الرقابة)	فعالية متوسطة (متوسط)	فعالية كبيرة (صغيرة)	فعالية كبيرة (صغيرة)	فعالية منخفضة (مرتفع)	فعالية متوسطة (متوسط)
(C) رغبة المراجع في السماح بوجود تحريفات جوهرية بعد انتهاء المراجعة (مخاطر المراجعة الممكن قبوله)	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)
(D) حجم الأدلة التي يخطط المراجع لتجميعها (مخاطر الاكتشاف المخطط)	مستوى متوسط (متوسط)	مستوى متوسط (متوسط)	مستوى منخفض (مرتفع)	مستوى كبير (صغير)	مستوى متوسط (متوسط)

تكرر وحجم التحريفات المتوقعة (A) ، وعلي سبيل المثال لا يوجد تقريبا تحريفات متوقعة في الأجور والأفراد ، ولكن يوجد العديد منها في المخزون والمستودعات ، ويرجع السبب في ذلك إلي أن العمليات المالية للأجور تتسم بالروتينية الكبيرة ، بينما يوجد العديد من التعقيدات عند تسجيل المخزون ، وبالمثل يعتقد أن فعالية الرقابة الداخلية ستختلف بين الدورة (B) ، وعلي سبيل المثال تعد الرقابة الداخلية الخاصة بالأجور والأفراد فعالة جدا ، بينما تعد غير فعالةٍ في المخزون والمستودعات ، وأخيرا قرر المراجع عن وجود رغبة منخفضة لديه بوجود تحريفات جوهرية بعد انتهاء عملية المراجعة في الدورات الخمس (C) ومن المتعارف عليه بين المراجعين أن يكون هناك احتمالا منخفضا لوجود تحريفات بكل دورة بعد الانتهاء من المراجعة حتى يمكن إصدار تقرير نظيف .

وتؤثــر الاعتــبارات الــثلاث (C، B، A) علي قرار المراجع بتحديد حجم الأدلة التي سيتم تجمــيعها (D) . وعلــي ســبيل المثال نظرا لأن المراجع يتوقع وجود تحريفات قليلة في الأجور والأفــراد (A) ، وفعالــية الــرقابة الداخلــية (B)، سيقوم المراجع بالتخطيط للحصول علي حجم مــنخفض من الأدلة للأجور والأفراد (D) بالمقارنة مع المخزون والمستودعات ، ويجب ملاحظة أنه لدى المراجع نفس المستوى من الرغبة لقبول وجود تحريف جوهري بعد انتهاء المراجعة في كــل الــدورات الخمــس ، ولكن يتم تحديد حجم مختلف من الأدلة في الدورات المختلفة ، ويرجع الفرق إلي الفروق في توقعات المراجع عن تحريفات وتقرير الرقابة الداخلية.

5/6 نموذج مخاطر المراجعة لأغراض التخطيط Audit Risk Model For Planning

يــتعامل المــراجع مــع المخاطر عند التخطيط لجمع أدلة المراجعة من خلال تطبيق نموذج مخاطــر المــراجعة وتــم الإشــارة إلي نموذج في النشرة رقم 39 من معايير المراجعة الخاصة بالمعايــنة فــي المــراجعة والنشرة رقم 47 عن الأهمية النسبية والمخاطر وتمثل هاتان النشرتان المصــدر الأساســي لــنموذج المخاطــر في الأدب المهني للمراجعة ، ويعد الإلمام الكامل بنموذج المخاطر المراجعة أمرا أساسيا لتخطيط المراجعة علي نحو فعال .

ويســتخدم نموذج مخاطر المراجعة بصفة أساسية في التخطيط لتقدير حجم الأدلة التي يجب جمعها في كل دورة ويكتب النموذج علي النحو التالي :

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م ق}}{\text{خ ط} \times \text{خ ر}}$$

حيث : خ ك = مخاطر الاكتشاف المخططة .

خ م ق = مخاطر المراجعة الممكن قبولها .

خ ط = المخاطر الكامنة

خ ر = مخاطر الرقابة

المخاطر الكامنة = 10 %

مخاطر الرقابة = 100 %

مخاطر المراجعة = 5 %

مخاطر الاكتشاف = $\frac{0.05}{1 \times 1}$ 0.5

مخاطر الاكتشاف المخططة Planned Detection Risk

تمــثل مخاطر الاكتشاف المخططة Planned Detection Risk مقياسا لفشل المراجع الذي يستخدم أدلة المراجعة في مجموعة فرعية من الحسابات في اكتشاف تحريفات موجودة فعلا وتزيد قيمتها عن القيمة المقبولة . ويوجد أمران يتعلقان بتلك المخاطر بشكل رئيسي :

أولا : تــتوقف قــيمة هذه المخاطر علي العوامل الثلاث الأخرى في النموذج . ويمكن تغيــير مخاطر الاكتشاف المخططة فقط في حالة قيام المراجع بتغيير قيمة أحد العوامل الثلاثة الأخرى .

ثانيا : تحدد تلك المخاطر الأدلة الأساسية التي يخطط المراجع لجمعها ، حيث يتناسب حجم هذه الأدلة عكسيا مع حجم تلك المخاطر . فإذا تم تخفيض هذه المخاطر يجب علي المراجع أن يجمع قدرا أكبر من الأدلة لتحقيق مستوى المخاطر المخططة . وعلي سبيل المثال في الشكل كانت مخاطر الاكتشاف المخططة (خ ك) منخفضا للمخزون والمستودعات وأدى ذلك إلي زيادة حجم الأدلة المخططة والعكس صحيح لدورة الأجور والأفراد .

وتعنى مخاطر الاكتشاف المخططة 0.05 في المثال الرقمي السابق أن علي المراجع أن يخطط لجمع الأدلة حتى تنخفض مخاطر زيادة التحريفات عــن التحريف المقبول إلي 5% فإذا كانت مخاطر الرقابة 50% بدلا من 1 ، سيزيد مخاطر الاكتشاف المخططة 10% وبالتالي يمكن تخفيض الأدلة المخططة .

المخاطر الكامنة Inherent Risk

تعتبر المخاطر الكامنة أو الطبيعية InherentRisk مقياسا لتقدير المراجع لاحتمال وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية في مجموعة فرعية للحسابات قبل أن يتم أخــذ فعالية الرقابة الداخلية في الاعتبار ، وتتمثل طبيعة تلك المخاطر في قابلية القوائم المالية للتحريف الجوهري بافتراض عدم وجود رقابة داخلية ، فإذا استنتج المراجع أن هناك احتمالا لحدوث تحريفات ، مع تجاهل الرقابة الداخلية ، سيتوصل المراجع إلى رأي مؤداه أن تلك المخاطرة ستكون كبيرة ، ويتم تجاهل الرقابة الداخلية عند تحديد تلك المخاطر ، لأنه يتم تحديد مخاطر الرقابة الداخلية بشكل منفصل في نموذج مخاطر المراجعة وتسمى مخاطر الرقابة ، وفى الشكل (5/5) تم تقدير المخاطر الكامنة (A) وفقا لمستوى مرتفع للمخزون والمستودعات

ومستوى منخفض للأجور والإفراد وأيضا للحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع ، ويتم عادة التوصل للتقدير في ضوء المناقشات مع الإدارة ، المعرفة بالشركة محل المراجعة ونتائج المراجعة في السنوات السابقة .

وتتمثل العلاقة بين المخاطر الكامنة ومخاطر الاكتشاف المخطط والأدلة المخططة في أن المخاطر الكامنة ترتبط بعلاقة عكسية مع مخاطر الاكتشاف المخطط وبعلاقة طردية مع الأدلة، وبالـرجوع إلـى الشكل (5/5) يتضح أنه تم تقديم تلك المخاطر للمخزون والمستودعات وفقا لمستوى مرتفع ، وقدر فـي المثال الرقمي بـ 1 مما أدى إلى وجود اكتشاف مخاطر اكتشاف مخطـط مـنخفض وحجم أكبر من الأدلة بالمقارنة مع ذلك الحجم الذي سيكون ضروريا عند تقدير المخاطر الكامنة وفقا لمستوى منخفض .

وبالإضافة إلى زيادة أدلة المراجعة وفقا لزيادة مستوى المخاطر الكامنة في جانب معين مـن المراجعة ، ومن المتعارف عليه أن يتم تخصيص مراجعين ذوى قدر كبير من الممارسة في هذا الجانب ، وإجراء فحص متعمق لأوراق المراجعة في هذا الإطار ، وعلى سبيل المثال إذا المخاطر الكامنة لتقادم المخزون كبيرا جدا يجب على منشأة المحاسبة أن تخصص مراجع مـتمرس لإجراء اختبارات مكثفة لمدى تقادم المخزون مع فحص نتائج المراجع بعناية شديدة في هذا الجانب .

مخاطر الرقابة Control Risk

تمثل مخاطر الرقابة Control Risk مقياسا لتقدير المراجع باحتمال حـدوث تحريفات تزيد عـن القـيمة المحتملة في مجموعة فرعية من الحسابات لن يتم منعه أو اكتشافه بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل ، وينظر إلى مخاطر الرقابة على أنها : (1) تقدير ما إذا كانت الرقابة الداخلية لـدى العميل فعالة في منع أو كشف التحريفات و (2) رغبة المراجع في أن يكون هذا التقدير أقل مـن الحـد الأقصى (100%) كجزء من خطة المراجعة ، وعلى سبيل المثال بفرض أن المراجع اسـتنتج عـدم فعالـية الـرقابة الداخلية في منع أو كشف التحريفات ، سيكون هذا هو الاستنتاج المحـتمل لدائـرة المخـزون والمستودعات في الشكل (5/5) ، وبالتالي سيخصص المراجع قيمة كبيرة ، ربما 100% لعامل المخاطر الخاص بمخاطر الرقابة ، حيث أنه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فعالية يمكن تخصيص قيمة أقل لعامل المخاطر الذي يخص مخاطر الرقابة .

ومثلما كان الحال مع المخاطر الكامنة ، توجد علاقة عكسية بين مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف المخطط بينما توجد علاقة طردية بين مخاطر الرقابة وحجم الأدلة الأساسية ، وعلى سـبيل المـثال إذا استنتج المراجع أن الرقابة الداخلية فعاله ، يمكن زيادة مخاطر الاكتشاف المخطـط وبالتالـي تخفيض حجم الأدلة ، ويتم زيادة مخاطر الاكتشاف المخطط عندما تكون الـرقابة فعالــه ، لأن الرقابة الداخلية الفعالة تخفض من احتمال وجود التحريفات في القوائم المالية .

وقبل أن يحدد المراجع مخاطر الرقابة في مستوى أقل من 100% ، يجب أن يقوم بثلاثة أمـور : الإلمام بالرقابة الداخلية ، تقييم كيف يتم تنفيذ الرقابة الداخلية ، تقييم كيف يتم تنفيذ الرقابة الداخلية بناء على الفهم والإلمام إليه المراجع ، واختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية ، وتتمـثل الخطوتيـن الأخيرتيـن في تقدير مخاطر الرقابة وهو ما يكون مطلوبا عندما يختار المراجع تقييم مخاطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى .

ويعـد كـل مـن الإلمام بالرقابة الداخلية وتفهمها وتقدير مخاطر الرقابة وأثرهما على متطلبات الأدلة أمورا هامة جدا .

يجـب ملاحظـة أنـه إذا اخـتار المراجع عدم تقييم مخاطر الرقابة بمستوى أقل من الحد الأقصـى ، فيجـب أن يتم تحديد مخاطر الرقابة بقيمة 100% بغض النظر عن الفعالية الحقيقية للـرقابة الداخلـية ، ولستخدم نموذج مخاطر المراجعة في مثل هذه الحالات ، سيجعل المراجع يـتحكم في مخاطر الرقابة الذي يمكن قبوله بالكامل من خلال تخفيض مخاطر الاكتشاف المخطط (بافتراض أن المخاطر الكامنة مرتفعة).

مخاطر المراجعة المقبولة Acceptable Audit Risk

تعتـبر مخاطـر المراجعة التي يمكن قبولها Acceptable Audit Risk مقياسا لمدى رغبة المراجع في قبول وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية بعد انـتهاء المراجعة وإصدار تقرير نظيف ، وعندما يقرر المراجع مستوى منخفض من مخاطر المراجعة الذي يمكن قبوله ، يعني ذلك أن المراجع يرغب في أن يكون متأكدا بشكل من عدم وجود تحريف جوهري في القوائم المالية ، حيث أن تحديد المخاطر بقيمة صفرية يعني وجود تأكد كامل ، أما تحديد المخاطر بقيمة 100% يعني عـدم التأكد غـير الكامل ، ولا يعد التأكد

الكامـــل (تحديد الخطر بصفر) عن دقة القوائم المالية أمرا عمليا من الوجهة الاقتصادية حيث لا يمكن للمراجع أن يضمن بالكامل عدم وجود تحريفات جوهرية .

ويستخدم المراجعون بشكل متكرر مصطلحات التأكد في المراجعة Audit Assurance ، والـــتأكد الكلـــي Overall Assurance أو مستوى التأكد Level of Assurance كبديل لمخاطـــر المراجعة المقبول وهو يساوي 1- مخاطر المراجعة التي يمكن قبولها ، ومثلا يعني القول أن مخاطر المراجعون المقبولة تبلغ 2% ، أن التأكد في المراجعة يبلغ 98 % وكلاهما يفيد نفس المضمون .

ويمكـــن فهم مفهوم مخاطر المراجعة التي يمكن قبولها بشكل أفضل من خلال التفكير في أداء عـــدد كبـــير من عمليات المراجعة ، وليكن مثلا 10000 ، ما هي نسبة الحالات في هذا العـــدد التـــي يمكـــن أن يوجد بها تحريفات جوهرية دون أن يوجد أثر سلبي على المجتمع ؟ التأكـــيد ستكون النسبة أقل من 10% ومن المحتمل أن تقترب النسبة من 1% أو 0.05% أو 0.01% ، فإذا رأى المراجع أن النسبة الملائمة تبلغ 1% ، وبالتالي ستبلغ مخاطر المراجعة التي يمكن قبولها 1% وربما يكون اقل وفقا للظروف .

ومن خلال استخدام نموذج مخاطر المراجعة ، يوجد علاقة طردية بين مخاطر المراجعة التي يمكن قبولها ومخاطر الاكتشاف المخطط ، وعلاقة عكسية بين مخاطر المراجعة المقبولة والأدلة المخططة ، وعلى سبيل المثال ، إذا قرر المراجع تخفيض مخاطر المراجعة التي يمكن قبولها ، سيتم بالتالي تخفيض مخاطر الاكتشاف المخطط وزيادة الأدلة المخططة ، وكما سبق القول يخصص المراجعون أفرادا ذوي مستويات ممارسة كبيرة لفحص أوراق العمل على نحو متعمق عند تحديد مخاطر المراجعة المقبولة بمستوى منخفض .

5/7 تغيير مخاطر المراجعة الممكن قبولها طبقا لمخاطر الأعمال

Changing Acceptable Audit Risk for Business Risk

تتمثل مخاطر الأعمال Business Risk في مخاطر تعرض المراجع أو منشأة المراجعة للضرر نتيجة التعامل مع العميل ، حتى مع إصدار تقرير مراجعة صحيح ، وعلى سبيل المثال إذا تم إعلان إفلاس العميل بعد انتهاء المراجعة ، يوجد احتمال كبير بتعرض منشأة المحاسبة للتقاضي حتى إذا كانت المراجعة قد أديت بمستوى كبير من الجودة .

ويوجد خلاف في الرأي بين المراجعين عن ما إذا كان يجب تضمين مخاطر الأعمال عند تخطيط المراجعة ، حيث يرى المعارضون لتعديل حجم الأدلة من خلال أخذ مخاطر الأعمال في الاعتبار أنهم مقتنعون بان المراجعين لا يقدمون مستويات مختلفة من التأكد في تقارير المراجعة ، وبالتالي لا يجب عليهم أن يوفروا تأكيدا كبيرا أو صغيرا نتيجة لوجود مخاطر الأعمال ، أما المؤيدون فيرون أنه من الملائم أن يقوم المراجعون بجمع أدلة لإضافية ، وتعيين أفراد أكثر خبرة ، والقيام بعمليات فحص أكثر شمولا خلال المراجعة عندما يوجد احتمال كبير بالتعرض للتقاضي ، مادام لن يتم تخفيض مستوى التأكد إلى درجة أقل من المستوى الكبير المناسب عندما تكون مخاطر الأعمال منخفضا .

وعندما يقوم المراجعون بتعديل حجم الأدلة بسبب مخاطر الأعمال ، فأن ذلك يتم بهدف التحكم في مخاطر المراجعة الممكن قبوله ، ويعتقد بأن مخاطر المراجعة الممكن قبوله المنخفض المناسب يعد أمرا مرغوبا فيه ، ولكن في بعض الحالات يجب أن يتم تخفيض المخاطر نتيجة العوامل الخاصة بمخاطر الأعمال ، وقد أوضحت نتائج البحوث أن هناك عوامل عديدة تؤثر في مخاطر الأعمال وبالتالي تؤثر في مخاطر المراجعة الممكن قبولها ، وسيتم مناقشة ثلاث منها فقط، وهى : درجة اعتماد المستخدمين الخارجين على القوائم المالية، احتمال وجود صعوبات مالية لدى العميل بعد إصدار تقرير المراجعة، وأمانة الإدارة.

درجة اعتماد المستخدمين الخارجين على القوائم المالية

عندما يعتمد المستخدمون الخارجيون بشكل كبير على القوائم المالية ، سيكون من الملائم أن يتم تخفيض مخاطر المراجعة الممكن قبولها ، وعندما يوجد اعتماد كبير على القوائم المالية ، يمكن أن يوجد ضرر اجتماعي كبير في حالة وقوع تحريفات جوهرية لم يتم اكتشافها في القوائم المالية ، ويمكن تبرير تكلفة الأدلة الإضافية بشكل أكبر يسرا عندما تكون خسائر مستخدمي القوائم المالية من التحريفات الجوهرية كبيرة جدا ، ويوجد عوامل عديدة تعبر عن مؤشرات لدرجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية الخارجية على القوائم المالية .

- **حجم العميل Clint Size**

بوجه عام ، كلما كانت العمليات التشغيلية لدى العميل تتسم بالكبر ، كلما كان يتم استخدام القوائم المالية الخاصة به على مستوى واسع ، ويتم قياس حجم العميل من خلال إجمالي الأصول أو إجمالي الإيراد ، وسيكون لذلك أثر على مخاطر المراجعة الممكن قبولها .

- توزيع الملكية Distribution of Ownership

يـــتم الاعتماد على القوائم المالية في الشركات التي تطرح أسهمها إلى الاكتتاب العام مـــن العديـــد مـــن المستخدمين بالمقارنة مع الشركات المغلقة ، وتشمل الأطراف المهتمة بالشركات من النوع الأول : هيئة سوق المال ، المحللين الماليين ، والرأي العام .

- طبيعة وقيمة الالتزامات Nature and Amount of Liabilities

عندما يوجد بالقوائم المالية قيمة كبيرة للالتزامات ، سيتم استخدامها بواسطة عدد كبير من الدائنين الحاليين والمحتملين بالمقارنة مع قيمة الالتزامات الصغيرة.

احـــتمال وجود صعوبات مالية لدى العميل بعد إصدار تقرير المراجعة إذا أجبر العميل على الإفلاس أو كان يعاني من خسائر كبيرة بعد الانتهاء من المراجعة ، سيوجد احتمال كبير لان يقوم المراجع بالدفاع عن جودة المراجعة التي قام بأدائها بالمقارنة مع حالة عدم وجود مشـــاكل مالـــية للعمـــيل ، حيث يوجد ميل طبيعي لدى هؤلاء الذين يخسرون أموالهم بسبب الإفلاس أو بسبب انخفاض أسعار الأسهم التي يمتلكونها نحو مقاضاة المراجع .

وقد يرجع ذلك إلى وجود اعتقاد راسخ بفشل المراجع في أداء المراجعة على نحو ملائم أو إلـــى رغبة مستخدمي القوائم المالية في تغطية جزء من خسائرهم بغض النظر عن مدى ملائمة المراجعة .

ويجب على المراجع أن يخفض مخاطر المراجعة الممكن في المواقف التي يوجد فيها احتمال كبير لوقوع فشل مالي أو خسائر مالية ، أو عندما توجد زيادة في مخاطر الأعمال ، فإذا حدثت أمور سلبية بعـــد ذلـــك ، سيكون المراجع في وضع أفضل للدفاع عن نتائج المراجعة بشكل ناجح ، وستزيد أدلة وتكليف المراجعة، ولكن سيكون ذلك مبررا نتيجة المخاطر الإضافية للتقاضي الذي سيواجهه المراجع.

وســـيكون أمـــرا صعبا أن يتنبأ المراجع بالفشل المالي قبل وقوعه ، ولكن يوجد عوامل محددة يمكن أن تستخدم كمؤشرات عن زيادة احتمالات الفشل المالي :

- موقف السيولة Liquidity Position

إذا كـــان يوجد لدى العميل عجز دائم في حجم النقدية ورأس المال العامل ، سيشير ذلك إلـــى مشكلات مستقبلية في سداد الالتزامات ، ويجب على المراجع أن يقدر احتمال ومعنوية الانخفاض الدائم في موقف السيولة .

- الأرباح (الخسائر) بالسنوات السابقة Profits (Losses) in Previous Years

عندما يوجد بالشركة انخفاض سريع في الأرباح أو زيادة بالخسائر لعدة سنوات، يجب على المراجع أن يتعرف على المشكلات التي تتعلق بالقدرة على الوفاء بالديون في المستقبل والتي يحتمل أن يواجهها العميل ، ومن المهم أيضا أن يتم الأخذ في الاعتبار الأرباح المتغيرة بالنسبة إلى المتبقي في الأرباح المحتجزة .

- وسائل النمو التمويلي Method of Financing Growth

كلما زاد اعتماد العمل على الدين كوسيلة للتمويل ، كلما زادت مخاطر الصعوبات المالية إذا أصبحت العمليات التشغيلية لدى العميل أقل نجاحا ، ومن الضروري أن يتم تقييم ما إذا كان يتم تمويل الأصول الثابتة باستخدام قروض قصيرة الأجل أو قروض طويلة الأجل ، ويمكن أن يؤدي وجود كميات كبيرة من التدفقات النقدية إلى الخارج التي يجب القيام بها خلال فترة زمنية قصيرة إلى إفلاس الشركة .

- طبيعة العمليات التشغيلية لدى العميل Nature of the client Operation

توجد بعض أنواع الأعمال التي تتسم أنشطتها بخطورة طبيعية عن غيرها ، وعلى سبيل المثال في حالة بقاء الأشياء الأخرى ثابتة ، يجد احتمال كبير بإفلاس السمسرة عن شركات الخدمات .

- جدارة الإدارة Competence of Management

تتنبه الإدارة الجيدة إلى الصعوبات المالية المحتملة وتعدل من أساليب التشغيل لتقليل أثر المشكلات ذات الأجل القصير ، ويجب تقييم قدرة الإدارة كجزء من تقييم احتمالات الإفلاس .

تقييم المراجع لأمانة الإدارة

يجب أن يقدر المراجع مخاطر المراجعة الممكن قبوله بمستوى منخفض إذا كانت أمانة العميل محل شك ، كجزء من فحص العملاء الجدد وتقييم العملاء الذين يستمر التعامل معهم ، حيث يتم غالبا في الشركات التي تتسم الإدارة فيها بالأمانة المنخفضة أداء العمال على نحو يؤدي إلى حدوث نزاعات مع المساهمين ، الأجهزة التنظيمية ، والعملاء ، وتنعكس هذه الخلافات على نظرة المستخدمين لجودة المراجعة ويمكن أن تؤدي إلى التقاضي أو إلى خلافات أخرى ، ومن أبرز الأمثلة على ذلك ، تكون أمانة الإدارة محل شك إذا كان قد تم أدانه أحد أفراد

الإدارة الرئيســية في قضية جنائية سابقة ، وتشمل الأمثلة الأخرى على الشك في أمانة الإدارة الخلافــات المــتكررة بين الإدارة وكل من المراجعين السابقين ، مصلحة الضرائب ، هيئة سوق المــال ، ويمكــن أن يعــبر مــا يلي عن أقسام المراجعة الداخلية والإدارة المالية ، والخلافات المستمرة مع اتحادات العمل والعاملين .

تقدير مخاطر المراجعة الممكن قبولها Assessing Acceptable Audit Risk

حتى يمكن تقدير مخاطر المراجعة الممكن قبولها ، يجب على المراجع أولا أن يقدر كــل عــامل يؤثــر فـــي مخاطر المراجعة الممكن قبولها ، ويوضح الجدول (5/6) الوسائل التي يســتخدمها المراجعون لتقدير كل عامل من العوامل الثلاث التي سبق مناقشتها ، ومن السهل أن يــتم القــول بعــد الإطلاع على جدول (5/6) أن تقدير كل عامل يخضع بشكل كبير للحكم الشخصــي ، مما يعني أن التقدير العام يتسم إلى حد كبير بالتقدير الشخصي ، ويتمثل الشكل النموذجي في تقييم مخاطر المراجعة الممكن قبولها في مؤشرات : كبير، متوسط، أو صغير، حيث يشير المؤشر إلى مخاطر المراجعة الممكن قبولها الصغير إلى عميل أكثر خطورة يتطلب إتمــام المــراجعة لديــه أن يتم تجميع قدر أكبر من الأدلة ، تخصيص مراجعين أكثر خبرة، وإجراء فحص أكثر تعمقا لأوراق العمل ، وكلما تم تنفيذ قدر أكبر من المراجعة ، يتم التوصل إلى معلومات إضافية عن العميل مما قد يؤدي إلى تعديل مخاطر المراجعة الممكن قبولها .

المخاطر الكامنة Inherent Risk

يعــد إدخال المخاطر في نموذج مخاطر المراجعة أحد أهم المفاهيم في المراجعة ، ويعني أن يحاول المراجع أن يتنبأ بالتحريفات الأكثر والأقل احتمالا في المجموعات الفرعية بالقوائم المالية ، وتؤثر هذه المعلومات في حجم الأدلة التي يجب أن يجمعها ، وتؤثر في طريقة جمع المراجع للأدلة وتخصيصها بين المجموعات الفرعية في المراجعة .

ويوجــد دائمــا بعض المخاطر التي تتمثل في قيام العميل بارتكاب التحريفات ذات الحجم الفــردي أو التجميعي الكبير والذي يكفي لتضليل القوائم المالية ، ويمكن أن تكون التحريفات مــتعمدة أو غير متعمدة ويمكن أن تؤثر في القيمة النقدية لرصيد الحساب أو في الإفصاح ، ويمكن أن تكون المخاطر الكامنة منخفضة في بعض الحالات أو كبيرا جدا في حالات أخرى .

الشكل رقم (5/6)

الوسائل التي يستخدمها الممارسون لتقدير مخاطر المراجعة الممكن قبولها

العوامل	الوسائل
اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية	• فحص القوائم المالية بما في ذلك الملاحظات • قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة لتحديد الخطط المستقبلية . • فحص الشكل (K –10) للشركات التي طرحت أسهمها للاكتتاب . • مناقشة خطط التمويل مع الإدارة .
احتمال وجود صعوبات مالية	• استخدام النسب المالية والإجراءات التحليلية الأخرى لتحليل القوائم المالية والتعرف على مدى وجود صعوبات مالية . • تحديد طبيعة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من خلال فحص القوائم الخاصة بالتدفقات النقدية التاريخية والمتوقعة .
أمانة الإدارة	إتباع الإجراءات الخاصة بقبول العملاء الجدد والاستمرار في التعامل مع العملاء الحاليين .

ويظهر نموذج مخاطر المراجعة وجود علاقة قوية بين المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ، وعلى سبيل المثال تقدير المخاطر الكامنة بنسبة 40% ومخاطر الرقابة بنسبة 60% يؤثر في مخاطر الاكتشاف المخطط وحجم الأدلة المخطط بنفس الشكل الذي يتم فيه تقدير المخاطر الكامنة بنسبة 60% ومخاطر الرقابة بنسبة 40% ، وفي كلتا الحالتين يتم ضرب قيمة المخاطر الكامنة × قيمة مخاطر الرقابة في المقام بنموذج مخاطر المراجعة ، وتكون النتيجة 24% ، ويمكن أن ينظر إلى توحيد كل من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة على أنه توقع التحريفات بعد أخذ أثر الرقابة الداخلية في الاعتبار ، وينظر إلى المخاطر الكامنة على أنها توقع التحريفات قبل أن يتم أخذ أثر الرقابة الداخلية في الاعتبار.

وفي بداية المراجعة ، لا يوجد الكثير الذي يمكن عمله لتغيير المخاطر الكامنة، حيث يجب على المراجع أن يقدر العوامل التي تشكل المخاطر ويعدل حجم الأدلة بما يضمن أن يتم أخذها في الاعتبار ويجب على المراجع مراعاة العديد من العوامل عند تقدير المخاطر الكامنة:

- طبيعة عمل العميل .
- أمانة الإدارة .

- دافعيه العميل .
- نتائج عمليات المراجعة السابقة .
- عملية المراجعة الجديدة مقابل عملية المراجع المتكررة .
- الأطراف المرتبطة .
- العمليات المالية غير الروتينية .
- الحكم الضروري لتسجيل العمليات المالية وأرصدة الحسابات بشكل دقيق .
- إمكانيات حدوث اختلاسات .
- تركيبة المجتمع .

طبيعة عمل العميل Nature of Clients Business

تتأثر المخاطر الكامنة لحسابات معينة بطبيعة عمل العميل ، وعلى سبيل المثال يوجد احتمال كبير لتقادم المخزون في الصناعات الإلكترونية بالمقارنة مع صناعات الحديد والصلب ، وتختلف المخاطر الكامنة بشكل كبير من مجال عمل لآخر في حسابات مثل : المخزون ، المدينون والقروض الممنوحة للمدينين ، الأصول الثابتة، ويكون لطبيعة العمل أثر قليل أو لا يوجد لها أثر على المخاطر الكامنة لحسابات مثل النقدية ، الأوراق ، الرهونات المستحقة ، وتجدر الإشارة إلى أن المعلومات التي يتم التوصل إليها عند التعرف على عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه تساعد كثيراً في تقدير هذا العامل .

استقامة الإدارة Integrity of Management

عندما يهيمن فرد واحد أو مجموعة قليلة من الأفراد الذين يفتقدون الاستقامة على الإدارة ، سيزيد احتمال وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية بشكل كبير ، وجدير بالبيان فإن نقص الاستقامة لدى الإدارة كان متواجد في عدد كبير من القضايا الخاصة بالمسئولية القانونية للمحاسبين .

ويتعين التأكد على تأثير استقامة الإدارة على تقدير المراجع لمخاطر المراجعة الممكن قبوله ، وقد تؤدي في حالات معينة إلى رفض المراجع للتعامل مع العميل .

وعندما يوجد قدر ملائم من الاستقامة لدى الإدارة يمكن في ضوئه أن يقبل المراجع القيام بعملية المراجعة ، ولكن يعبر هذا القدر عن الاستقامة المطلقة في كافة التعاملات ،

يقوم المراجع عادة بتخفيض مخاطر المراجعة الممكن قبولها وأيضا بزيادة المخاطر الكامنة ، وعلــى سبيل المثال قد تسقط الإدارة عناصر رأسمالية مثل مصروفات الصيانة والإصلاح من الإقرار الضريبي ، ويجب على منشأة المحاسبة في البداية أن تقيم الدورات أو الحسابات التي يحتمل أن ترتكب الإدارة التحريفات فيها بدرجة أكبر ، ويكون التقدير المرتفع للمخاطر الكامنة أمرا ملائما عندما يعتقد المراجع باحتمال وقوع تحريفات جوهرية .

دافعيه العميل Client Motivation

قــد تعــتقد الإدارة في عديد من المواقف أن ارتكاب تحريفات في القوائم المالية سيحقق مــزايا لها ، وعلى سبيل المثال ، إذا حصلت الإدارة على مكافآت كنسبة من إجمالي الأرباح ، يمكــن أن يؤدي ذلك إلى وجود رغبة لدى الإدارة في زيادة صافي الدخل ، وبالمثل إذا كانت اتفاقــية السندات تتطلب أن تظل نسبة التداول أعلى من مستوى معين ، يمكن أن يغري ذلك العمــيل علــى زيادة الأصول المتداولة أو تخفيض الالتزامات المتداولة بقيم تكفي لمقابلة هذه المتطلــبات ، وأيضا قد يوجد دافع قوي لتخفيض الدخل على نحو معتمد عندما ترغب الإدارة فــي دفــع ضرائب دخل أقل ، إذا كانت الإدارة تفتقد الاستقامة ، سيتوافر لديها دوافع محددة تؤدي لارتكابها التحريف في التقارير المالية .

نتائج عمليات المراجعة السابقة Results of Previous Audits

يوجد احتمال كبير بوقوع التحريفات التي تم اكتشافها خلال المراجعة بالعام الماضي مرة أخرى في السنة الحالية التي تتم المراجعة عنها ، ويرجع ذلك إلى العديد من أنواع التحريفات تتســم بطبــيعة منــتظمة ، والــى أن الشركة غالبا ما تتباطأ في القيام بالتغيرات التي تؤدي للــتخلص مــنها ، ولذلك سيكون المراجع مهملا إذا تجاهل نتائج المراجعة في السنة السابقة عند وضع برنامج المراجعة للسنة الحالية، وعلى سبيل المثال إذا أكتشف المراجع وجود عدد كبــير مــن التحريفات في تسعير المخزون ، يجب أن يتم تقدير المخاطر الكامنة في مستوي مــرتفع ، وتنفــيذ اختــبارات مكثفة في العام الحالي كوسيلة لتحديد ما إذا كان قد تم تصحيح الخلل في النظام الخاص بالعميل ، وإذا من ناحية ثانية لم يجد المراجع تحريفات في السنوات العديــدة الماضــية خلال تنفيذ الاختبارات في أحد جوانب المراجعة يكون ذلك مبررا للمراجع لتخفيض المخاطر الكامنة ، مما يعني عدم وقوع تغير في الظروف المناسبة .

عملية المراجعة الجديدة مقابل عملية المراجعة المتكررة

Initial Versus Repeat Engagement

يكتسب المراجعون المعرفة والخبرة عن احتمال وقوع التحريفات بعد أداء المراجعة لدى عـــيل معين لعدة سنوات ، وسينتج عن عدم وجود نتائج لمراجعة السنوات السابقة أن يقدر معظم المراجعون قيمة المخاطر الكامنة على نحو كبير مع العملاء الجدد بالمقارنة مع العملاء القدامـــى الـــذي لـــم يتم اكتشاف تحريفات جوهرية عند إتمام المراجعة لديهم ، ويقدر معظم المراجعيـــن مستوى مرتفع للمخاطر الكامنة في السنة الأولى للمراجعة ، ويقومون بالتخفيض في السنوات التالية بعد اكتساب الخبرة .

الأطراف المرتبطة Related Parties

تعـــد العمليات المالية التي تتم بين الشركة الأم والشركات التابعة والعمليات المالية بين أفراد الإدارة والشركة التي يعملون فيها من أمثلة العمليات المالية بين الأطراف المرتبطة التي عرفتها النشرة 57 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية ، ونظرا لان هذه العمليات لا تحـــدث بيـــن أطـــراف مستقلة تتعامل على أساس الندية ، سيوجد احتمال أكبر باحتواء هذه العمليات على التحريفات ، مما سيؤدي إلى زيادة المخاطر الكامنة .

المعايير المالية غير الروتينية Nonroutine Transactions

مـــن المحـــتمل أن يـــتم تســـجيل العمليات المالية غير العادية للعميل بشكل غير صحيح بالمقارنـــة مع العمليات المالية الروتينية بسبب نقص الخبرة ، ومن أمثلة ذلك : الخسائر عن الحـــريق ، حيازة أصول كبيرة في القيمة ، واتفاقات الاستئجار، ويفيد معرفة المراجع بنشاط العميل وفحصه لمحاضر الاجتماعات في معرفة حدوث العمليات غير الروتينية .

الحكم الضروري على صحة القيم في الأرصدة والعمليات المالية

Judgment Required to Correctly Record Account Balances and Transactions

تتطلب العديد من أرصدة الحسابات وجود تقدير وحكم شخصي من الإدارة ، ومن أمثلة ذلك : مخصص الديون المشكوك فيها الخاص بالمدينين ، المخزون المتقادم ، المسئولية عن السماح بالمدفوعات ، واحتياطي الخسائر لقرض البنك ، وبالمثل تعد الإصلاحات الأساسية والإحلال الجزئي للأصول أمثلة للعمليات المالية التي تتطلب حكما شخصيا لتسجيل المعلومات على نحو صحيح .

إمكانية وقوع اختلاسات Susceptibility to Defalcation

يجب أن يهتم المراجع بخطر الاختلاسات المحتمل في المواقف التي يمكن أن يتم فيها تحويل أصول الشركة إلى الاستخدام الخاص للأفراد بسهولة نسبية ، ويحدث ذلك لكل من : العملات ، الأوراق المالية القابلة للتداول أو المخزون الذي يمكن تسويقه ، حيث لا توجد رقابة دقيقة ، وعندما يكون احتمال وقوع الاختلاس كبيرا تزيد المخاطر الكامنة .

تركيبة المجتمع Makeup of Population

يمكن أيضا أن تؤثر العناصر الفردية التي تشكل إجمالي المجتمع على نحو متكرر في توقعات المراجع عن وقوع التحريف الجوهري ، وعلى سبيل المثال ، يستخدم معظم المراجعين مستوى مرتفع للمخاطر الكامنة للمدينين عندما تكون معظم الحسابات مستحقة عن الوضع الذي تكون فيه الحسابات متداولة ، ومن أمثلة المواقف التي تتطلب قيمة كبيرة للمخاطر الكامنة : العمليات المالية مع الشركات الشقيقة ، القيم المستحقة على المديرين ، المدفوعات النقدية ، المدينون العاديون عن شهور عديدة ، ولذلك فهذه العمليات تتطلب فحصا أكبر لوجود احتمال كبير لوقوع التحريفات عن العمليات العادية الأخرى .

تقدير الخطر الطبيعي Assessing Inherent Risk

يجب على المراجع أن يقيم المعلومات التي تؤثر في المخاطر الكامنة ، ويقرر بناء عليها مقدار عامل المخاطر الكامنة الملائمة في كل دورة أو حساب ، وأيضا في عديد من الأوقات على مستوى كل هدف للمراجعة ، وسيوجد بعض العوامل مثل استقامة الإدارة التي تؤثر في العديد أو في كل الدوائر ، بينما بعض العوامل الأخرى مثل العمليات غير الروتينية تؤثر فقط في حساب محدد أو هدف مراجعة محدد ، وعلى الرغم من إن المهنة لم تضع معايير أو تعليمات عن كيفية التوصل للمخاطر الكامنة فعادة ما يقوم المراجعون باتخاذ موقفا متحفظا عند التوصل لمثل هذا التقدير ، حيث يميل معظم المراجعون إلى تحديد المخاطر الكامنة بقيمة تزيد بكثير عن 50% ، وربما في بعض الحالات المثلي يتم تحديده بقيمة تبلغ 100% عندما يوجد أي احتمال مناسب لوقع تحريفات جوهرية ، وعلى سبيل المثال بفرض أنه عند مراجعة المخزون لاحظ المراجع أنه: (1) يوجد عدد كبير من التحريفات تم اكتشافه في السنة السابقة، (2) يوجد انخفاض في معدل دوران المخزون هذا العام . فإن ذلك سيضع العديد من

المراجعين اتخاطر الكامنة في مستوى مرتفع نسبيا (سيضعه البعض بقيمة تبلغ 100%) لكل هدف يتعلق بالمخزون في مثل هذه الظروف .

التوصل للمعلومات لتقدير المخاطر الكامنة

Obtain Information to Assess Inherent Risk

يبدأ المراجعون تقدير المخاطر الكامنة خلال مرحلة التخطيط ، ويقومون بتحديث هذا التقرير خلال كافة مراحل المراجعة ، وعلى سبيل المثال تتعلق مصادر المعلومات التالية مباشرة بكيفية تقدير المخاطر الكامنة : المناقشة التي تتم مع العميل للحصول على معلومات عن مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه، زيارة المصانع ومقر الإدارة لدى العميل ، التعرف على الأطراف المرتبطة، وعندما يقوم المراجع بأداء عدد متنوع من الاختبارات خلال المراجعة ، يتم التوصل لمعلومات إضافية غالبا ما تؤثر في التقرير الأصلي .

يلخص الشكل (5/7) العوامل التي تحدد كل مخاطره ، وأثر المكونات الثلاثة للمخاطر في تحديد مخاطر الاكتشاف المخطط ، والعلاقة بين كافة المخاطر الأربعة وأدلة المراجعة المخططة ، وتشير "ط" في الشكل إلى وجود علاقة طردية بين مكون المخاطر ومخاطر الاكتشاف المخطط أو الأدلة المخططة، بينما تشير "ع" إلى وجود علاقة عكسية ، ومثلا ينتج عن الزيادة في مخاطر المراجعة الممكن قبولها زيادة في مخاطر الاكتشاف المخطط (ط) ، وانخفاض في أدلة المراجعة المخططة (ع) ، ويلاحظ عند مقارنة الشكل (5/6) بالشكل (5/7) أن كلا الشكلين يتضمنان نفس المفاهيم ، وبالإضافة إلى تأثيره على أدلة المراجعة المخططة ، تؤثر مخاطر المراجعة الممكن قبولها في اختيار الأفراد الذين يتم تخصيصهم لأداء عمليات المراجعة وفى مدي الفحص اللازم لإتمام المراجعة .

5/8 الأعتبارات الأخرى للأهمية النسبية والمخاطر

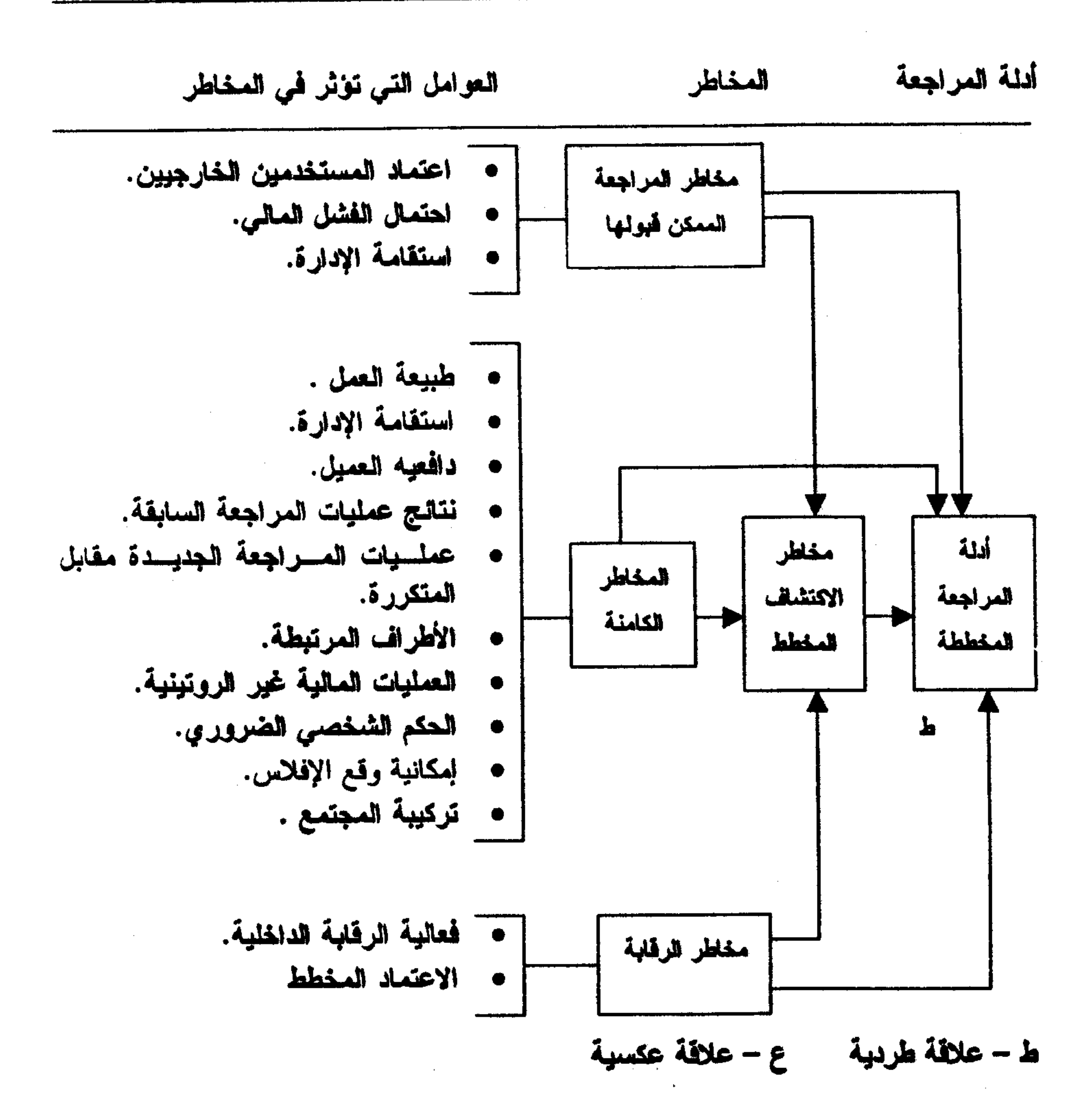
Other Materiality and Risk Considerations

مخاطر المراجعة للمجموعات الفرعية

يتم تحديد كل من مخاطر الرقابة والمخاطر الكامنة عادة في كل دورة في كل حساب ، وعادة مــا يــتم ذلــك حــتى لكل هدف من أهداف المراجعة ، ولا يتم تحديد قيمة هاتي المخاطرتين على مستوى المراجعة ككل ، ولكن يحتمل أن تختلف قيمتها من دورة إلى دورة ، ومن حساب إلى

شكل (7/ 5)

العلاقة بين العوامل التي تؤثر في المخاطر والعلاقة بين المخاطر والأدلة المخططة



حساب ، ومن هدف إلى هدف في نفس عملية المراجعة ، وقد تكون الرقابة الداخلية فعالة بالنسبة للمخزون والحسابات المرتبطة به بالمقارنة مع الحسابات المتعلقة بالأصول الثابتة ، وبالتالي ستختلف قيمة مخاطر الرقابة في الحسابات المختلفة طبقا لفعالية الرقابة الداخلية ، ومن المحتمل أيضا أن تختلف العوامل التي تؤثر في المخاطر الكامنة ، مثل إمكانية حدوث الاختلاسات وروتينية العمليات المالية ، من حساب إلى حساب ، ولهذا السبب ، من الطبيعي أن تتنوع قيم المخاطر الكامنة في الحسابات المختلفة في نفس عملية المراجعة ما لم يوجد بعض العوامل المتداخلة ذات الاهتمام مثل استقامة الإدارة .

ويتم عادة تحديد مخاطر المراجعة الممكن قبولها خلال مرحلة التخطيط ويتم تثبيته في كل حساب رئيسي وكل دورة ، وعادة ما يستخدم المراجعون نفس قيمة مخاطر المراجعة الممكن قبولها لكل مجموعة نوعية نتيجة ارتباط العوامل التي تؤثر في مخاطر المراجعة الممكن قبولها بعملية المراجعة ككل وليس بالحسابات الفردية ، وعلى سبيل المثال أن يرتبط اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية عند اتخاذ القرارات بإجمالي القوائم المالية وليس بحساب واحد أو أثنين.

وفي بعض الحالات ، برغم ذلك بقد يكون ملائما تحديد مخاطر المراجعة المقبولة بمستوى منخفض لأحد الحسابات عن بعض الحسابات الأخرى ، وفي المثال السابق ، على الرغم من تقرير المراجع استخدام مستوى متوسط لمخاطر المراجعة الممكن قبولها لمراجعة ككل ، قد يقرر المراجع تخفيض مخاطر المراجعة الممكن قبولها إلى مستوى منخفض للمخزون إذا تم استخدام المخزون كضمان لقرض قصير الأجل .

ويستخدم بعض المراجعين نفس مستوى مخاطر المراجعة الممكن قبولها لكل مجموعة فرعية بنفس مستوى مخاطر المراجعة الممكن قبولها العام ، بينما يستخدم بعض المراجعين الآخرين مستويات أعلى لمخاطر المراجعة الممكن قبولها في كل مجموعة فرعية ، حيث يرى هؤلاء المراجعين أن استخدام مستويات أعلى لمخاطر المراجعة المقبولة في كل مجموعة فرعية يتم بسبب وجود تفاعلات بين الحسابات المختلفة والعمليات المالية المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية ، وأيضا بسبب الارتباط بين الاختبارات المتعددة ، وعلى نحو مختلف إذا تم تنفيذ المراجعة في المجموعات الفرعية عند مستوى محدد من مخاطر المراجعة الممكن قبولها ، يمكن أن يكون متأكدا من أن مخاطر المراجعة للقوائم المالية كوحدة سيكون

منخفضـا ، ويستخدم بعض المراجعين الآخرين نفس مستوى مخاطر المراجعة الممكن قبولها للمجموعات الفرعية لمخاطر المراجعة الممكن قبولها بسبب صعوبة القياس .

ونظرا لاختلاف كل من مخاطر الرقابة والمخاطر الكامنة من دورة إلى دورة ، ومن حساب إلـى حسـاب ، أو من هدف إلى هدف سيختلف أيضا مخاطر الاكتشاف المخطط وأدلة المراجعة التـي يجـب أن يـتم الحصـول عليها ، وهذه النتيجة لا تدعو للدهشة ، حيث تختلف الظروف الخاصـة بكـل عملـية مراجعة ، وبالتالي يتوقف الحجم المطلوب من الأدلة على هذه الظروف الخاصـة ، وعلـى سـبيل المثال قد يتطلب المخزون إجراء اختبارات مكثفة في عملية مراجعة نتـيجة ضعف الرقابة الداخلية والاهتمام بتقادم المخزون بسبب التغيرات التكنولوجية في النشاط الـذي يعمل العميل فيه ، وفي نفس عملية المراجعة ، قد يتطلب رصيد المدينين حجما أقل من الاختبارات نتيجة فعالية الرقابة الداخلية ، سرعة تحصيل أرصدة العملاء ، وجود علاقة ممتازة بيـن العمـيل وعملائه ، ونتائج المراجعة الجيدة في السنوات السابقة ، وبالمثل وخلال عملية مـراجعة معيـنة للمخزون ، يمكن أن يقدر المراجع وجود مستوى مرتفع من المخاطر الكامنة لـتحريف القـيمة القابلـة للتحقـق بسبب وجود احتمال كبير للتقادم ، ولكن يتم تحديد مستوى منخفض من المخاطر الكامنة لتحريف التصنيف بسبب شراء نوع واحد فقط من المخزون .

ربط التحريف المقبول والمخاطر بأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد

Relating Tolerable Misstatement and Risk to Balance- Related audit Objectives

علـى الـرغم مـن أنـه من المتعارف عليه في الممارسة العملية أن يتم تقدير كل من المخاطـر الكامـنة ومخاطـر الـرقابة لكـل هدف مراجعة مرتبط بالرصيد ، إلا أنه من غير المـتعارف عليه أن يتم تخصيص الأهمية النسبية للأهداف ، ويستطيع المراجعون أن يربطوا بكفـاءة بين المخاطر ومعظم الأهداف ، ومن السهل أن يتم تحديد العلاقة بين المخاطر وهدف أو أكـثر ، وعلـى سبيل المثال من غير المحتمل أن يؤثر التقادم في المخزون على أي هدف بخلاف القيمة القابلة للتحقق ، وسيكون أمرا صعبا أن يتم تقدير ما هي قيمة الأهمية النسبية التـي يمكن توزيعها على حساب معين ، ثم يتم تخصيص القيمة المخصصة على هذا الحساب على هدف أو أكثر ، ولا يحاول معظم المراجعين القيام بذلك .

حدود القياس Measurement Limitations

يتمثل أهم حدود تطبيق نموذج مخاطر المراجعة في صعوبة قياس مكونات النموذج ، وعلى الرغم من أن المراجع يبذل أقصى جهده في تخطيط المراجعة ، إلا أن تقدير كل من : مخاطر المراجعة الممكن قبوله ، المخاطر الكامنة ، مخاطر الرقابة ، وبالتالي مخاطر الاكتشاف المخطط يتم من خلال استخدام الحكم الشخصي ويعد أمرا تقريبيا للواقع على أفضل وصف لــه ، وتخيل على سبيل المثال ، محاولة أن يتم تقدير دقيق للمخاطر الكامنة من خلال تحديد أثر عوامل مثل التحريفات التي تم اكتشافها في عمليات المراجعة بالسنوات السابقة والتغيرات التكنولوجية في النشاط الذي يعمل العميل فيه .

وحتى يمكن التغلب على مشكلة القياس هذه ، يستخدم العديد من المراجعين مقاييس وصفية مثل مصطلحات : " منخفض" ، "متوسط" ، " مرتفع " ، ويوضح الجدول (8 /5) كيف يمكن للمراجع استخدام المعلومات لتقدير الحجم الملائم من الأدلة الذي يجب جمعه ، وعلى سبيل المثال ، في الموقف 1 قرر المراجع أن يقبل مخاطر مراجعة مرتفعة للحساب أو الهدف ، وأستنتج المراجع أن هناك مخاطر منخفضة للتحريف في القوائم المالية وأن الرقابة الداخلية فعالة ، وبالتالي يكون ملائما أن يتم تحديد مخاطر الاكتشاف المخطط على نحو مرتفع ، وبناء على ذلك يكون حجم الأدلة المطلوب منخفضا ، وفي الموقف 3 يحدث العكس تماما فعند تحديد كل من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة على نحو مرتفع ، مع وجود رغبة لدى المراجع في تحديد مستوى منخفض لمخاطر المراجعة أن يكون من الضروري أن يتم جمع قدر كبير من الأدلة ، وتقع المواقف الثلاث بين هذين الموقفين المتطرفين .

وسيعد أمرا صعبا أن يتم قياس حجم الأدلة الذي يتلائم مع مستوى معين من مخاطر الاكتشاف المخطط ، ويتكون من برنامج المراجعة النموذجي الذي يهدف إلى تخفيض مخاطر الاكتشاف إلى المستوى المخطط من مجموعة من إجراءات المراجعة العديدة التي يتم دمجها معا ، ويستخدم كل منها نوعا مختلفا من الأدلة يتم تطبيقه على أهداف مراجعة مختلفة ، ولا تتسم وسائل القياس التي يستخدمها المراجع بالدقة ، ولذلك لا يمكن التوصل إلى مقياس كمي دقيق عن الأدلة الموحدة، وبدلا من ذلك يستخدم المراجع الحكم الشخصي لتقييم ما إذا كان قد تم تخطيط المراجعة للحصول على الحجم الملائم من الأدلة الذي يقابل تحديد مخاطر الاكتشاف المخطط وفقا لمستوى منخفض ، متوسط ، أو مرتفع ، وبافتراض توافر وسائل قياس كافية

جدول (5/8)

العلاقات بين المخاطر والأدلة

الموقف	مخاطر المراجعة المقبولة	المخاطر الكامنة	مخاطر الرقابة	مخاطر الاكتشاف المخطط	حجم الأدلة المطلوب
1	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	منخفض
2	منخفض	منخفض	منخفض	متوسط	متوسط
3	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	مرتفع
4	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط
5	مرتفع	منخفض	متوسط	متوسط	متوسط

تسمح للمراجع بان يعرف أن هناك ضرورة للحصول على قدر اكبر من الأدلة ليتلاءم ذلك مع مخاطر الاكتشاف المخطط بالمقارنة مع مستوى مخاطر الاكتشاف المتوسط أو المرتفع، فيجب في هذه الحالة استخدام الحكم المهني لتقرير ما هو حجم الأدلة الذي يجب التوصل عليه بقد أكبر .

وعند تطبيق نموذج مخاطر المراجعة ، يهتم المراجعون بأخطاء الزيادة وأخطاء التخفيض في الأرصدة ، ولكن يهتم معظم المراجعين بالنوع الخير بشكل أكبر ، حيث تعرض أخطاء التخفيض منشأة المحاسبة إلى التقاضي وتحمل المسئولية القانونية وأيضا خسارة السمعة المهنية .

ونظرا لوجود رغبة في تجنب تنفيذ إجراءات لا ضرورة لها في المراجعة ، يقوم عادة المراجعون بتقدير المخاطر على نحو متحفظ وعلى سبيل المثال قد لا يقدر المراجع المخاطر الكامنة أو مخاطر الرقابة بقيمة تقل عن 0.5 على الرغم من انخفاض احتمال وقوع تحريفات ، وفي عمليات المراجعة هذه يتم التقدير 0.5 لتعبر عن المخاطر المنخفضة ، 0.8 لتعبر عن المخاطر المتوسطة ، 1 لتعبر عن المخاطر المرتفعة عند استخدام القياس الكمي .

قائمة تخطيط الأدلة للاختبارات التفصيلية للأرصدة

Tests of Details of Balances Evidence Planning Worksheet

يصمم المراجعون في الممارسة أنواعا مختلفة من القوائم لتساعدهم في تحديد الاعتبارات التي تؤثر في أدلة المراجعة حتى يمكنهم التوصل إلى حجم الأدلة الذي يجب أن يتم جمعه ، ويوضح الشكل (5/9) أحد صور هذه القوائم عند مراجعة أرصدة المدينين حيث تم إدراج أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة في قمة الأعمدة بالقائمة ، ويعبر الصفان الأول والثاني عن مخاطر المراجعة الممكن قبولها والمخاطر الكامنة ، وتم أدراج التحريف المحتمل أسفل القائمة ، واتخذت المسئولية عن عملية المراجعة القرارات التالية عند مراجعة هذه الشركة :

- **التحريف المقبول**

تم تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية بمبلغ 37000 (10% من الأرباح من التشغيل 369000) وتم توزيع 22000 جنيه لمراجعة المدينين .

- **مخاطر المراجعة المقبول**

تم تقدير مخاطر المراجعة المقبولة بمستوى مرتفع بسبب : الحالة المالية الجيدة للشركة والأمانة العالية للإدارة ، ووجود عدد قليل من المستخدمين للقوائم المالية .

- **المخاطر الكامنة**

تم تقدير المخاطر الكامنة بمستوى منخفض لكافة الأهداف المرتبطة بالرصيد ما عدا القيمة القابلة للتحقق ، وحدثت تسويات في السنوات الأخيرة في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها نظرا لوجود تخفيض في قيمته .

وستكون قيمة مخاطر الاكتشاف المخطط واحدة تقريبا في كل هدف مراجعة يرتبط بالرصيد عند مراجعة المدينين في هذه الشركة إذا كان المراجع يرغب فقط في أخذ العوامل الثلاث التالية في الاعتبار : مخاطر المراجعة الممكن قبولها ، المخاطر الكامنة والتحريف المحتمل ، وتوضح قائمة الأدلة المخططة أنه يجب أخذ العوامل الأخرى في الاعتبار قبل اتخاذ القرار النهائي بشأن الأدلة .

شكل (5/9)

قائمة الأدلة المخططة لتحديد الاختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات المدينين

	الارتباط بين التفصيلات	الوجود	الاكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض والإفصاح
مخاطر المراجعة الممكن قبولها	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع
المخاطر الكامنة	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض
مخاطر الرقابة – المبيعات									
مخاطر الرقابة – النقدية المحصلة									
مخاطر الرقابة – الرقابة الإضافية									
الاختبارات التفصيلية للعمليات المالية – المبيعات									
الاختبارات التفصيلية للعمليات المالية – النقدية المحصلة									
الإجراءات التحليلية									
مخاطر الاكتشاف المخطط للاختبارات التفصيلية للأرصدة									
أدلة المراجعة المخططة للاختبارات التفصيلية للأرصدة									
التحريف المحتمل 22000 جنيه									

5/9 العلاقة بين المخاطر والأهمية النسبية وأدلة المراجعة
Relationship of Risk and Materiality and Audit Evidence

يعـد كل من الأهمية النسبية والمخاطر مفهومان وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما ، فالمخاطـر تمثل مقياسا لعدم التأكد ، والأهمية النسبية تمثل مقياسا للمقدار أو الحجم ، ويأخذ كـلا من المفهومين في الاعتبار ، يتم قياس عدم التأكد للقيم وفقا لمقدار معين ، وعلى سبيل المثال تعد الجملة التالية جملة دقيقة وذات معنى : يخطط المراجع لجمع أدلة المراجعة بحيث توجـد مخاطـر مقدارها 5% (مخاطر المراجعة الممكن قبولها) للفشل في اكتشاف التحريفات التي تزيد عن التحريفات المحتملة التي تبلغ قيمتها 25000 جنيه (مستوى الأهمية النسبية)، فإذا تم حذف أي من المخاطر أو الأهمية النسبية من الجملة تصبح غير ذات معنى ، حيث أن وجود مخاطر مقدارها 5% دون تحديد مقياس للأهمية النسبية قد يعنى أن التحريف الذي يبلغ 100 جنـية أو مليون يعد تحريفا مقبولا ، أما ذكـر 25000 جنيه بدون تحديد مستوى معين للمخاطر قد يتضمن أن مستوى المخاطر بـ1% أو 80% يمثل مستوى مقبول .

ويوضـح الشـكل (5/10) العلاقات بين التحريف المحتمل والمخاطر الأربعة عند تخطيط أدلة المراجعة ، ويلاحظ أن التحريف المحتمل لا يؤثـر في أي المخاطر الأربعة وان المخاطر لا تؤثر في التحريف المحتمل ولكنهما معا يحـددان الأدلة المخططة .

تقييم النتائج Evaluating Results

بعد أن يقوم المراجع بتخطيط المراجعة وتجميع أدلة المراجعة ، يمكن أيضا أن يتم وضع النتائج في ضوء تقييم نسخة من نموذج مخاطر المراجعة .

ويتمثل النموذج التالي في نموذج مخاطر المراجعة الخاص بتقييم نتائج المراجعة والذي أوردته النشرة رقم 47 من معايير المراجعة :

$$DR \times CR \times IR = AR$$

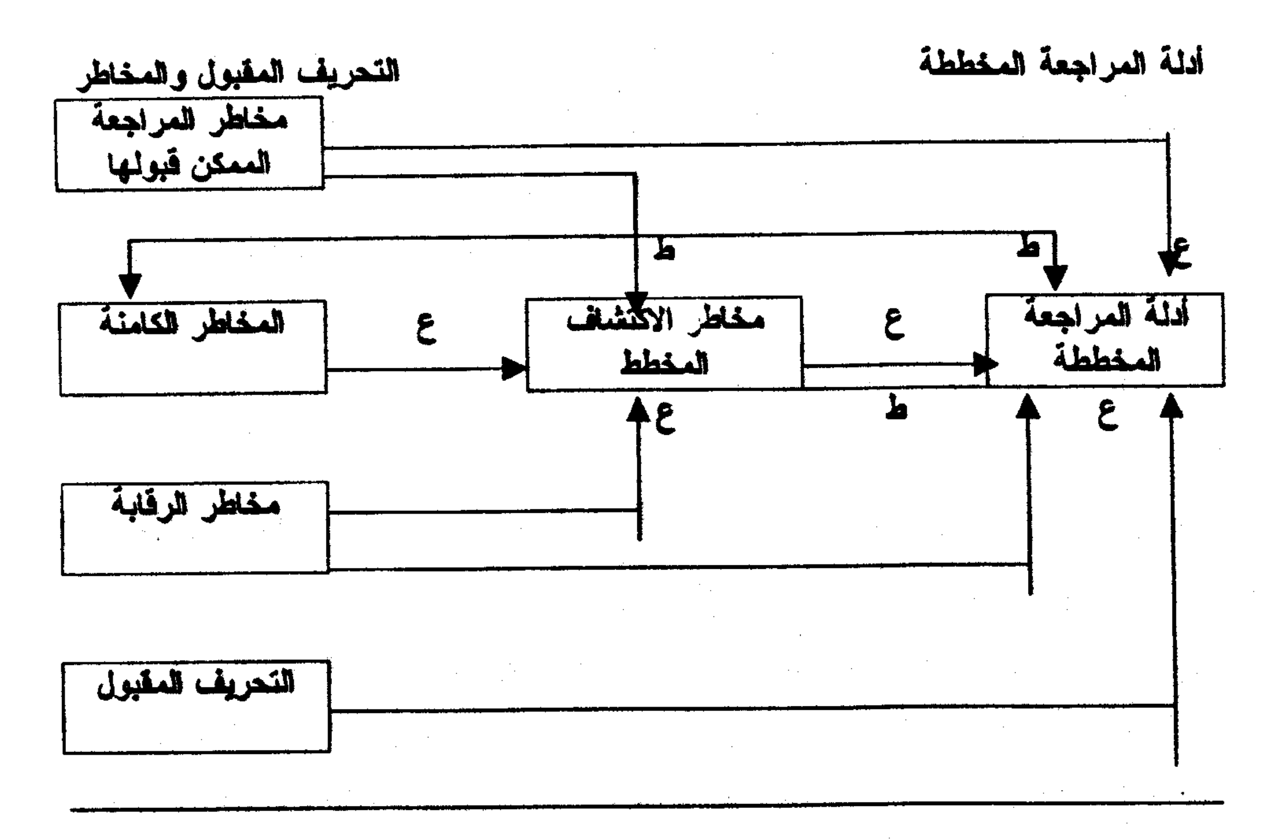
حيث :

AR = مخاطر المراجعة

وهـو يمـثل مقياس للمخاطر الذي يرتضيه المراجع لوجود تحريف جوهري في حساب القوائم المالية بعد قيام المراجع بجمع الأدلة .

شكل (5/ 10)

العلاقة بين التحريف المحتمل والمخاطر لتحديد أدلة الإثبات المخططة



ع = علاقة عكسية ط = علاقة طردية

IR = المخاطر الكامنة

ويعبر عن نفس مضمون المخاطر الكامنة التي سبق مناقشتها في مرحلة التخطيط ما لم يتم تعديلها في ضوء معلومات جديدة .

CR = مخاطر الرقابة

وهو أيضا يعبر عن نفس مضمون مخاطر الرقابة السابق مناقشته ما لم يتم تعديله خلال المراجعة .

DR = مخاطر الاكتشاف المحقق

وهو يمثل مقياس لخطر عدم اكتشاف أدلة المراجعة في مجموعة فرعية للتحريفات التي تــزيد عــن قيمة محتملة في حالة وقوع هذه التحريفات ، ويمكن للمراجع أن يخفض مخاطر الاكتشاف المحقق فقط من خلال تجميع الأدلة الأساسية .

وقد أظهرت نتائج البحوث التي أجريت بعد لإصدار الإيضاح رقم 47 أنه من غير الملائم أن يتم استخدام معادلة التقييم هذه بالشكل المذكور في ذلك الإيضاح ، حيث يمكن أن يؤدي ذلك إلى تخفيض مخاطر الاكتشاف المحقق فقط من خلال تجميع الأدلة الأساسية .

وأظهرت نتائج البحوث التي أجريت بعد إصدار ذلك الإيضاح 47 أنه من غير الملائم أن يتم استخدام معادلة التقييم هذه بالشكل المذكور في ذلك الإيضاح حيث يمكن أن يؤدي ذلك إلى تخفيض في قيمة مخاطر المراجعة المحققة .

وحتى إذا كان استخدام هذه المعادلة يعد أمرا غير ملائم لمخاطر المراجعة المحقق ، فإن العلاقات الواردة في المعادلة تعد علاقات صحيحة ويجب استخدامها في الممارسة ، وتظهر المعادلة أن هناك ثلاث طرق لتخفيض مخاطر المراجعة إلى المستوى المقبول .

- **تخفيض المخاطر الكامنة**

نظرا لأن المخاطر الكامنة يتم تقييمها بناء على تقدير المراجع للظروف الخاصة بالعميل، فــإن هذا التخطيط يتم فقط خلال مرحلة التخطيط ، وعادة لا يتغير ما لم توجد حقائق جديدة يتم اكتشافها خلال المراجعة .

- **تخفيض مخاطر الرقابة**

يـــتأثر تقدير مخاطر الرقابة الداخلية للعميل واختبارات المراجع لهذه الرقابة . ويمكن أن يخفــض المراجعون مخاطر الرقابة بأجراء المزيد من الاختبارات المكثفة للرقابة إذا كان لدى العميل رقابة فعالة .

- **تخفيض مخاطر الاكتشاف المخطط من خلال زيادة اختبارات المراجعة التفصيلية:**

يمكـــن أن يخفض المراجعون مخاطر الاكتشاف المحقق عن طريق جمع الأدلة باستخدام : الإجراءات التحليلية ، الاختبارات الأساسية للعمليات المالية ، والاختبارات التفصيلية للأرصدة ، ويمكـــن أن يـــؤدي تنفيذ إجراءات مراجعة إضافي بافتراض أنها فعالة ، واختبار أحجام للعينات إلى تخفيض خطر الاكتشاف المحقق .

ويجب أن يتم استخدام الحكم المهني حتى يتم دمج العوامل الثلاث لتحقيق مخاطر مقبولة فـــي مســـتوى منخفض ، وتصمم بعض منشآت المحاسبة أساليب معقدة لمساعدة المراجعين علـــى التواصل للحكم الشخصي ، بينما تترك بعض منشآت المحاسبة هذه القرارات لكل فريق المراجعة .

ويوضـــح الشـــكل (5/11) نســـختي نموذج مخاطر المراجعة الخاصين بالتخطيط وتقييم لنـــتائج ، ويظهـــر الجانب الأيمن من الشكل أن جمع قدر أكبر من الأدلة الأساسية يؤدى إلى تخفيض مخاطر الاكتشاف المخطط ، ويؤدى وجود مخاطر اكتشاف محقق منخفض مع مخاطر كامنة منخفضة ، ومخاطر رقابة منخفضة إلى تخفيض مخاطر الرقابة المحقق .

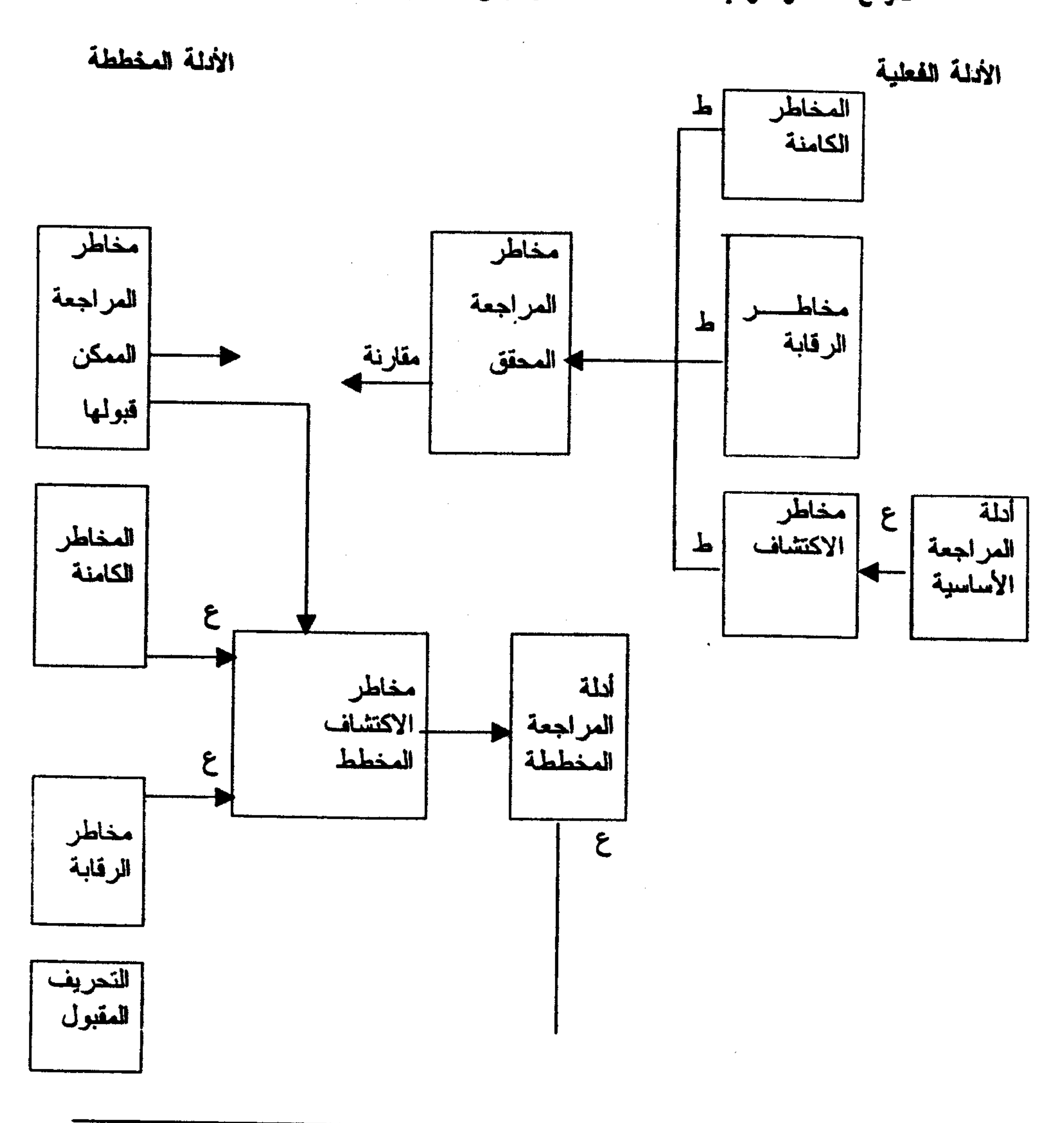
تعديل المخاطر والأدلة Revising Risks and evidence

كما سبق القول ، يعد نموذج مخاطر المراجعة نموذجا للتخطيط بصـــفة أساسية ، وبالتالي يكون لـــه استخدام محدود في تقييم النتائج ، ويجب تحـــري العناية الشديـــدة عند تعديل عوامل المخاطر إذا لم تكن النتائج الفعليـــة جيدة كما تم التخطيط .

ولا توجـــد أيـــة مشـــكلات عندما يجمع المراجع الأدلة المخططة ويستنتج أن تقدير كل مخاطر كان مناسبا أو أفضل مما كان يعتقد ، حيث سيستنتج المراجع أنه تم تجميع أدلة كافية للحساب في الدورة .

شكل (5/11)

نموذج مخاطر المراجعة للأدلة المخططة ونموذج مخاطر المراجعة لتقييم النتائج



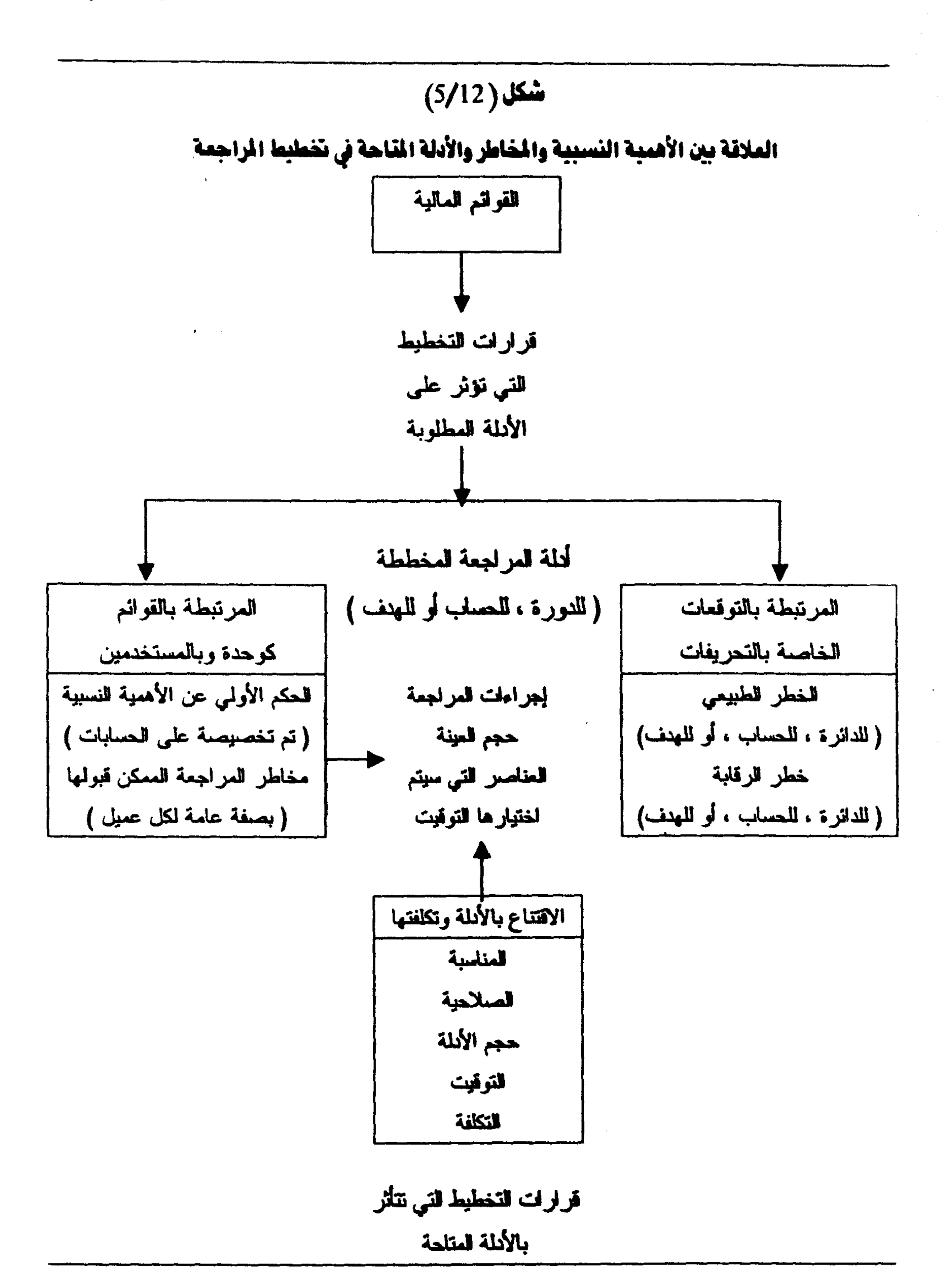
ويجـــب تحرى عناية خاصة عندما يقرر المراجع ، بناء على الأدلة التي تم جمعها ، أن التقدير الأصلي لمخاطر الرقابة أو للمخاطر الكامنة كان أقل مما يجب أو أن مخاطر المراجعة الممكـــن قبولها كان أكبر مما يجب ، وفي مثل هذه الحالات يجب أن يتبع المراجع منهجا من خطوتين :-

أولا : يجـــب أن يعدل المراجع التقدير الأصلي عـــن المخاطر الملائمة ، وسيوجد انتهاك للعناية المعتادة أن يتم التقدير الأصلي دون تغير إذا علم المراجع أنه غير ملائـــم .

ثانـــيا : يجـــب أن يـــأخذ المـــراجع في الاعتبار أثر التعديل على متطلبات الأدلة ، بدون اســـتخدام نمـــوذج مخاطر المراجعة لتحديد مخاطر الاكتشاف المخطط المعدل، سيوجد مشاكل تنجم عن عدم زيادة كفاية الأدلة ، وبدلا من ذلك يجب أن يقيم المراجع بعناية مضمون تعديل المخاطـــر وتعديـــل الأدلـــة على نحو ملائم بعيدا عن نموذج مخاطر المراجعة ، ويوجد مثال يســـتخدم لتوضيح تعديل عامل في نموذج مخاطر المراجعة ، بغرض أن المراجع يقوم بالتأكيد من أرصدة المدينين ، بناء على التحريفات التي وجدها ، وتوصل إلى استنتاج مؤداة أن تقدير مخاطـــر الرقابة الأصلي بمستوى منخفض لم يكن ملائما ، يجب على المراجع أن يعدل تقدير مخاطر الرقابة بزيادته وأن يراعي بعناية أثر التعديل على الأدلة الإضافية المطلوبة في دورة المبيعات والتحصيل ، ويجب أن يتم ذلك دون إعادة حساب مخاطر الاكتشاف المخطط .

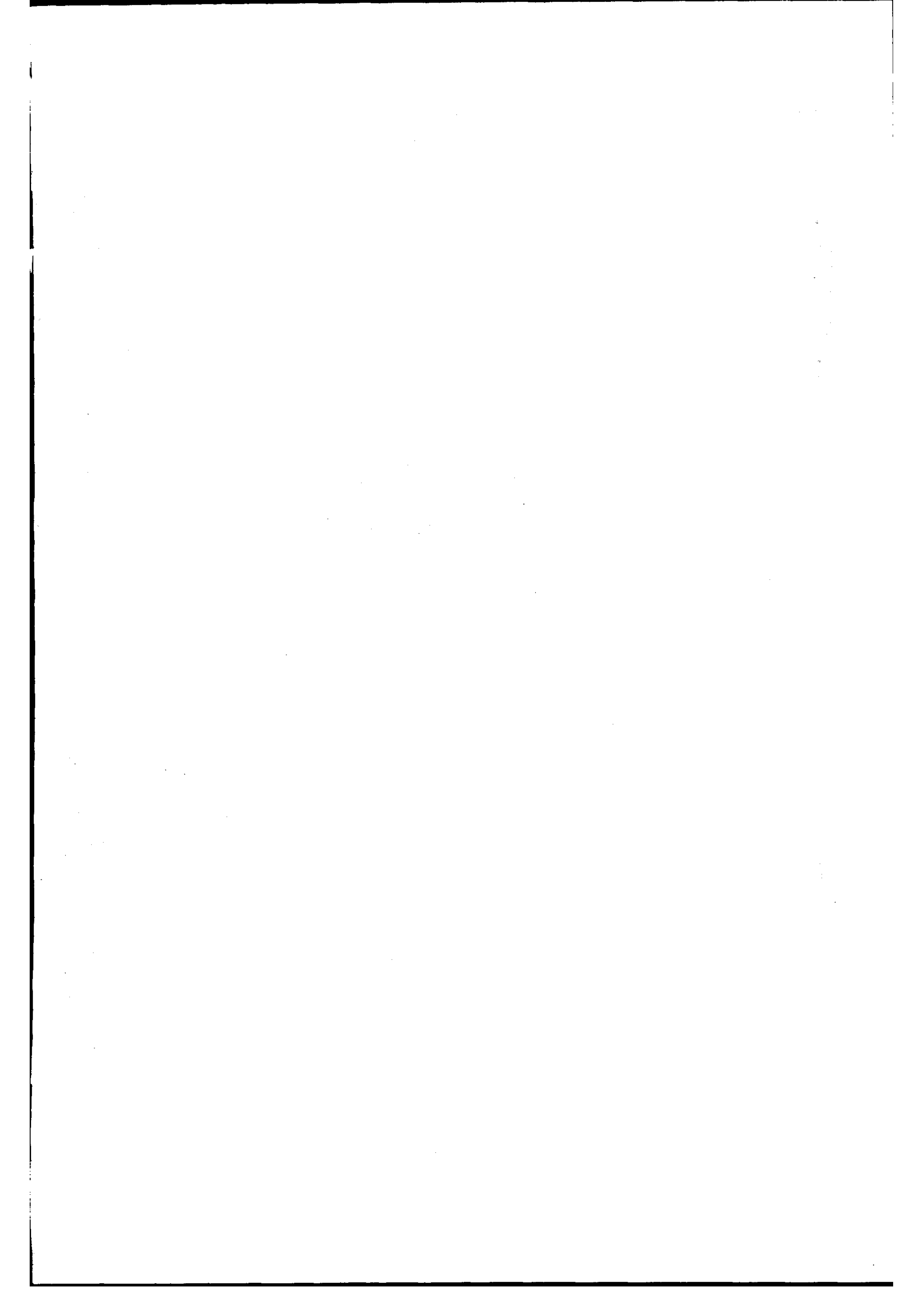
شكل (5/12)

العلاقة بين الأهمية النسبية والمخاطر والأدلة المتاحة في تخطيط المراجعة



الفصل السادس

فهم المنشأة وتقييم المخاطر والأهمية النسبية



الفصل السادس

فهم المنشأة وتقييم المخاطر والأهمية النسبية

Understanding the Entity, Risk Assessment and Materiality

6/1 التخطيط – المرحلة الثانية في نموذج عملية المراجعة .

6/2 فهم المنشأة وبيئتها .

6/3 تقييم المخاطر تأسيسا على دليل الإثبات .

6/4 تخطيط الأهمية النسبية .

6/1 التخطيط –المرحلة الثانية من نموذج عملية المراجعة

Planning – Phase II of the Audit Process Model

أن المعيار الدولي للمراجعة رقم (300) بعنوان التخطيط Planning ينص علي أن المراجع يجب أن يخطط عمل المراجعة بشكل من شأنه أداء عملية المراجعة بطريقة فعالة . أن التخطيط يعني تطوير استراتيجية عامة ومدخل تفصيلي للطبيعة والتوقيت والنطاق المتوقع لعملية المراجعة .

هدف وإجراءات التخطيط Planning Objective and Procedures

يتمثل هدف التخطيط في تحديد مقدار ونوع دليل الإثبات Evidence والفحص review المطلوب للتأكيد للمراجع بأنه ليس هناك أية تحريف جوهري في القوائم المالية .وتتمثل ذلك في المرحلة الثانية لنموذج عملية المراجعة والذي يوضحها الشكل رقم (6/1).

تتمثل إجراءات التخطيط في الأتي :-

1- أداء إجراءات مراجعة لفهم المنشأة وبيئتها متضمنا الرقابة الداخلية للمنشأة .

2- تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية للقوائم المالية .

3- تحديد الأهمية النسبية .

4- إعداد مذكرة التخطيط وبرنامج المراجعة الذي يتضمن استجابة المراجع للمخاطر المحددة .

من الأهمية بمكانة أولا التعامل مع الخطوات الثلاثة لإجراءات التخطيط باستثناء اعتبارات الرقابة الداخلية التي سوف يتم التعامل معها في الفصل السابع، والرقابة الداخلية ومخاطر الرقابة في الفصل الثامن ، في حين يتم تغطية الخطوة الرابعة لإجراءات التخطيط، في الفصل الثامن أيضا الذي يهتم بموضوع تخطيط المراجعة واختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية.

وقبل أن يتم كتابة برنامج المراجعة يتعين أن تتضمن عملية تخطيط المراجعة الحصول علي فهم بالمنشأة وبيئتها عن طريق فحص المعلومات المالية (علي سبيل المثال الاستمرارية والإجراءات التحليلية) والمعلومات غير المالية (معلومات الصناعة والشركة والمعلومات القانونية والتشريعات ومعلومات الطرف ذو العلاقة Related Parity ،وفهم نظم الرقابة المحاسبية والداخلية) وتقييم المخاطر والأهمية النسبية .هناك قضايا أخري – مثل طبيعة وتوقيت التكليف ، الارتباط بمراجعين آخرين ،الارتباط بالخبراء ، متطلبات تخصيص أعضـــاء

شكل إيضاحي رقم (6/1)

نموذج عملية المراجعة

المرحلة الأولى – قبول العميل Client Acceptance	
الهدف	تحديد كل من قبول العميل والقبول عن طريق العميل .واتخاذ قرار بشأن الحصول علي عميل جديد أو استمرار العلاقة مع العميل القائم بالإضافة إلى نوع ومقدار أعضاء فريق المراجعة المطلوب .
الإجراءات	1- تقييم خلفية العميل والأسباب وراء المراجعة . 2- تحديد ما إذا كان المراجع قادرا علي الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية الخاصة بالعميل . 3- تحديد الحاجة إلى مهنيين آخرين . 4- الاتصال بالمراجع السابق . 5- إعداد مقترح العميل . 6- اختيار أعضاء فريق المراجعة لاداء عملية المراجعة . 7- الحصول علي خطاب تعاقد .

المرحلة الثانية :تخطيط عملية المراجعة Planning the Audit

الهدف	تحديد مقدار ونوع دليل الإثبات والفحص المطلوب لأعضاء المراجعة والتأكد من عدم وجود أي تحريف جوهري في القوائم المالية .
الإجراءات	1- أداء إجراءات مراجعة لفهم المنشأة وبيئتها متضمنا الرقابة الداخلية للمنشأة. 2- تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية للقوائم المالية . 3- تحديد الأهمية النسبية . 4- إعداد مذكرة التخطيط وبرنامج المراجعة المتضمن استجابة المراجع للمخاطر المحددة .

المرحلة الثالثة :الاختبار ودليل الإثبات Testing and Evidence

الهدف	اختبار أدلة الإثبات المؤيدة لضوابط الرقابة الداخلية وعدالة القوائم المالية .
الإجراءات	1-اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة . 2-اختبارات التحقق الأساسية للعمليات .

	3-الإجراءات التحليلية . 4-البحث عن الالتزامات غير المسجلة .

المرحلة الرابعة :التقييم والتقرير

الهدف	إتمام إجراءات المراجعة وإصدار رأي مراجعة .
الإجراءات	1-تقييم دليل إثبات الحوكمة . 2-أداء إجراءات لتحديد الأحداث اللاحقة . 3-فحص القوائم المالية والتقارير الأخرى الجوهرية . 4-أداء إجراءات الإتمام . 5-إعداد أمور تستدعي الانتباه من الشركاء . 6-تقرير إلى مجلس الإدارة . 7-إعداد تقرير المراجعة .

فريق المراجعة بالإضافة للتقرير – عادة ما تحظى بعناية مبدئية في مرحلة قبول العميل (المرحلة الأولى في نموذج عملية المراجعة) إلا أنها قد تتطلب متابعتها في مرحلة التخطيط والمراحل المتعاقبة . يحدد المراجع طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة بالإضافة إلى شكل الإشراف والفحص مع إدخالها في برنامج المراجعة (ويتم مناقشة ذلك في الفصل الثامن بعنوان مخاطر الرقابة وتخطيط عملية المراجعة واختبارات الالتزام بضوابط الرقابة) .

معايير المراجعة الدولية الجديدة علي مخاطر المراجعة New ISAs ou Audit Risk

أن تقييم المخاطر يمثل قلب عملية المراجعة ، أما باقي عملية المراجعة يتم تقييمها لتوفير استجابة لتلك المخاطر المحددة ، وبسبب أهمية تحليل مخاطر عملية المراجعة والاستجابة إليها فان مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد International Auditing and Assurance Board (IAASB) المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين قد قام بإجراء مشروع مشترك لمخاطر المراجعة مع مجلس معايير المراجعة الأمريكي US Auditing Standards Board(ASB) لإعادة فحص معايير المراجعة القائمة في ذلك المجال ، وفي عام 2003 قام مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد IAASB بنشر المعيار الدولي للمراجعة رقم 315 (ISAs315) بعنوان فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الجوهري Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of

Material Misstatement ، بالإضافة إلى المعيار الدولي للمراجعة رقم 330 (ISAs330) بعنوان إجراءات المراجعة بالاستجابة إلى المخاطر المقررة The Audits Procedures in Response to Assessed Risks ، بالإضافة إلى المعيار الدولي للمراجعة رقم 500 بعنوان أدلة إثبات المراجعة Audit Evidence .

أن المعايير الجديدة تحدد وتتوسع فيما يتعين علي المراجع فهمه بشأن المنشأة التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة . وعلي وجه التحديد فأن المعيار ادخل المفهوم الخاص بأن المراجع مطلوب منه أن يحصل علي فهم بمخاطر الأعمال والمخاطر الجوهرية Business Risk and Significant Risks للمدى الذي خلاله تعتبر ملائمة للقوائم المالية، فعند فهم الرقابة الداخلية للمنشأة فأن المراجع مطلوب منه أن يقوم بتقييم تصميم ضوابط الرقابة الداخلية وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها أم لا .

وقد استلزم المعيار الجديد مستوي معين لفهم ضوابط الرقابة الداخلية أكبر مما كان مطلوبا في السابق ، أن تقييم تصميم وتطبيق ضوابط الرقابة الداخلية التي تدرس المخاطر الجوهرية قد تم التأكد على أهميته .

لذلك من الأهمية مناقشة تلك المعايير الدولية الجديدة للمراجعة ، حيث تتضمن تلك المعايير الإجراءات الخاصة بتحديد وتقييم والاستجابة إلى مخاطر المراجعة والأنشطة التي تتضمن مراحل عملية المراجعة الخارجية بقبول العميل والتخطيط والاختبار وجمع أدلة الإثبات .

6/2 فهم المنشأة وبيئتها Understanding the Entity and Its Environment

في مرحلة قبول العميل والمرحلة الأولي من نموذج عملية المراجعة ، يقوم المراجع بفحص المواد التي تكون متاحة بسهولة عن المنشأة وبيئتها (التقارير السنوية ، والأخبار المنشورة وقواعد المعلومات العامة) ، ومع ذلك ففي مرحلـــة التخطيـــط يجب أن ينمو فهم المراجع عن المنشأة وبيئتها بشكل جوهري . وقد أشار المعيار الدولي للمراجعة رقم 315 إلى أن ذلك الفهم يعتبر جانب جوهري لتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية . حيث يحدد ذلك المعيار إطار المراجعة التي في ظلها يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة ويمارس حكمة المهني عن تقييم مخاطر التحريف الجوهري للقوائم المالية كما يستجيب إلى تلك المخاطر .

إجراءات الحصول علي فهم Procedures to Obtain au Understanding

يوفر المعيار الدولي للمراجعة رقم 315 نظرة عامة علي الإجراءات التي يجب أن يتبعها المراجع من أجل الحصول علي فهم كاف لتقييم المخاطر ومراعاة تلك المخاطر في تصميم خطط المراجعة، ويجب أن تكون إجراءات تقييم المخاطر كحد أدني مزيج من الأتي :-

- الاستفسارات Inquiries من الإدارة ومن الآخرين داخل المنشأة

فمن المهم أن تكون هناك مناقشات مع إدارة العميل بشأن أهدافها وتوقعاتها وخططها لتحقيق تلك الأهداف . وقد تتضمن تلك المناقشات أهداف إدارية قصيرة الآجل علي سبيل المثال زيادة الأرباح ، تخفيض الاستثمار في رأس المال العامل، إدخال خطوط جديدة للإنتاج ، تخفيض الضرائب أو تخفيض مصروفات البيع والتوزيع ، أما التوقعات التي يجب دراستها فهي تتضمن الوكلاء الخارجيين للشركة علي سبيل المثال العملاء والموردين وحملة الأسهم والمؤسسات المالية والحكومة وما إلي ذلك ، ومع ذلك فعلي الرغم من أن الاداء تعتبر عادة هي أكثر مصادر المعلومات فعالية وكفاءة ، وقد يكون من الأهمية الحصول علي معلومات من أطراف أخري من اجل تخفيض احتمال وجود تحيز .

الإجراءات التحليلية Analytical Review

يمكن أن تساعد الإجراءات التحليلية للمراجع في تحديد المعاملات أو المواقف غير العادية ، وعادة ما تتضمن تلك الإجراءات مقارنة نتائج الشركة بما يمثلها في الصناعة ، وهناك نشرات للمؤشرات والاتجاهات الرئيسية للصناعة التي قد تكون مفيدة للمراجع عند أداء الإجراءات التحليلية .

الملاحظة والفحص Observation and Inspection

قد تغطي تلك الإجراءات مجالات واسعة تتراوح ما بين ملاحظة الأنشطة المحددة للمنشأة وقراءة التقارير الإدارية أو أدلة الرقابة الداخلية إلي فحص المستندات . كما أن زيارة مواقع الشركة وأماكنها سوف تساعد المراجع علي تطوير فهم أفضل لأعمال وانشطة العميل أن رؤية تسهيلات العميل سوف تساعد المراجع علي تقييم حركة المخزون واستخدام الأصول الثابتة . ولاشك أن معرفة التسهيلات المادية والمصنع يمكن أن تشير إلي الاستفسارات المباشرة التي يتم طرحها أثناء مرحلة التخطيط أو الحصول علي الإجابات الصحيحة علي الأسئلة التي تطرح لاحقا في عملية المراجعة . أن التعرف علي طريقة ترتيب

شكل إيضاحي رقم (6/2)

نظرة عامة علي المعايير الدولية للمراجعة المقترحة رقمي 315 و330

إجراءات أداء تقييم المخاطر **Perform risk assessment Procedures** أداء إجراءات مراجعة لفهم المنشأة وبيئتها . • العوامل الخاصة بالصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية متضمنا الإطار الدولي للتقرير المالي واجب التطبيق . • طبيعة المنشأة . • أهداف واستراتيجيات ومخاطر الأعمال ذات الصلة. • قياس وفحص الاداء المالي للمنشأة . • الرقابة الداخلية .	ينظر الفقرات من 7 إلى 99 من المعيار الدولي للمراجعة رقم 315 بعنوان فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الجوهري .
تقييم مخاطر التحريف الجوهري **Assess the risks of material misstatements** تقييم مخاطر التحريف الجوهري عند مستوي القوائم المالية وعند مستوي التأكيد عن طريق • تحديد المخاطر من خلال دراسة – المنشأة وبيئتها متضمنا نظامها للرقابة الداخلية. – مجموعة العمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات . • ربط المخاطر المحددة بما يمكن أن يكون خطأ علي مستوي التأكد. • دراسة جوهرية واحتمال المخاطر .	ينظر الفقرات من 100 إلى 114 من المعيار الدولي للمراجعة رقم 315 بعنوان فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الجوهري .
الاستجابة إلى المخاطر المقدرة **Respond to assessed risks** الاستجابة إلى المخاطر عند مستوي القوائم المالية و مستوي التأكيد عن طريق :- • تطوير استجابات شاملة إلى المخاطر المقدرة عند مستوي القوائم المالية . • تحديد طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات مراجعة إضافية عند مستوي التأكيد .	ينظر الفقرات من 15 إلى 21 من المعيار الدولي للمراجعة رقم 330 بعنوان إجراءات المراجع بالاستجابة إلى المخاطر المقدرة .

أداء إجراءات مراجعة إضافية Perform Furthur audit Procedures أداء إجراءات الإجراءات الإضافية التي ترتبط بوضوح بالمخاطر عند مستوي التأكيد عن طريق :- * أداء اختبار الفعالية التشغيلية لضوابط الرقابة الداخلية . * أداء إجراءات التحقق الأساسية .	ينظر الفقرة من 22 إلى 65 من المعيار الدولي للمراجعة رقم 330 بعنوان إجراءات المراجع بالاستجابة إلى المخاطر المقدرة .
أداء إجراءات مراجعة إضافية Evaluate Audit Evidence Obtained تقييم ما إذا كانت أدلة إثبات المراجعة الكافية والملائمة قد تم الحصول عليها .	ينظر الفقرات رقم 60 إلى 72 من المعيار الدولي للمراجعة رقم 330 بعنوان إجراءات المراجع بالاستجابة إلى المخاطر المقدرة .

مواقع العمال والماكينات بالمصنع سوف يساعد في تخطيط كيف يتم تحديد مقدار وعدد أعضاء فريق المراجعة المطلوب للمشاركة في ملاحظة المخزون المادي ، فعند زيادة المراجع للموقع يمكن أن يري العلامات التي تشير إلى المشاكل المحتملة سواء ما يتعلق بالأصول العاطلة أو مشكلة التقادم أو مدي تطبيق أساس الفصل بين الواجبات داخل منظمة العميل .

مصادر المعلومات الأخرى

بالإضافة إلى تلك الإجراءات يمكن للمراجع أن يدرس الحصول علي معلومات من مصادر أخـــري . علي سبيل المثال الاسترشاد برأي مستشار قانوني خارجي عن المنشأة أو البيانات المـــتاحة مـــن مصـــدر خارجـــي متضمنا تقارير المحللين أو دوريات الصناعة والإحصائيات الحكومـــية والدراســـات المسحية والصحف المالية وما إلى ذلك . أن المنظمات المهنية مثل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين يقوم بتوزيع إرشادات مراجعة عن الصناعة ، كما أن معظـــم الصناعات لديها مجلات متخصصة وكتيبات تصف أعمالها . بالإضافة لذلك فأن معظم منشـــآت المـــراجعة الكبـــيرة لديها مجموعة متخصصة في الصناعة تتبع التطورات في تلك الصناعات وما يلحق بها من تغيرات .

مناقشة فريق المراجعة Audit Team Discussion

وأخيرا يتطلب المعيار الدولي للمراجعة رقم 315 مناقشة واسعة النطاق مع فريق مراجعة القوائم المالية التي تعرضت للغش أو الخطأ ، ولاشك أن هناك سبب هام لذلك المتطلب يتمثل في الاعتبار الخاص بأن أعضاء فريق المراجعة لديهم بشكل رصيد متراكم واسع للأفراد داخل المنظمة وتصوراتهم .

العميل المستمر Continuing Client

إذا ما كان هناك استمرارية في مراجعة أحد العملاء فأن أوراق العمل في السنة السابقة يتم فحصها ويتم وضع اعتماد علي الملاحظات من الفترات السابقة .حيث كثيرا ما يتضمن اعتماد علي ملاحظات عن الفترات السابقة . حيث كثيرا ما يتضمن ملف المراجعة الدائمة معلومات عن تاريخ الشركة وسجلات سياساتها المحاسبية الأكثر أهمية في السنوات السابقة ، ومع ذلك فقبل الاعتماد علي أوراق العمل القائمة يحتاج المراجع أن يتأكد من عدم وجود تغيرات هامة في الجوانب .

فهم المنشأة وبيئتها Understanding the Entity and its Environment

يميز المعيار الدولي للمراجعة بين الجوانب الملائمة التالية في فهم المنشأة وبيئتها :-

- عوامل الصناعة والمتغيرات التنظيمية والخارجية الأخرى متضمنة إطار التقرير المالي واجب التطبيق .
- طبيعة المنشأة متضمنا اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية .
- أهداف واستراتيجيات ومخاطر الأعمال المرتبطة والتي قد تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية .
- قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة .
- الرقابة الداخلية .

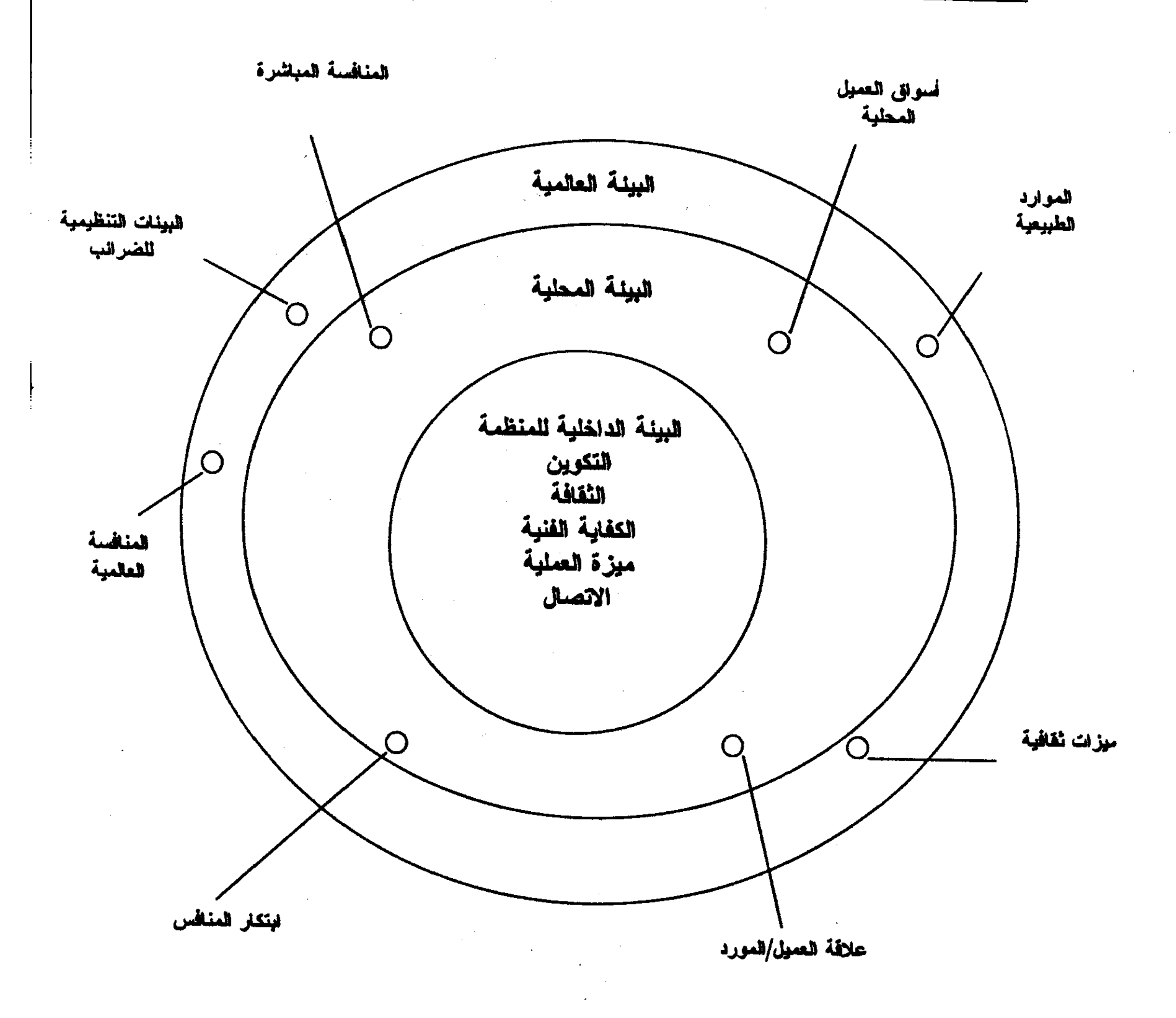
يوضح الشكل رقم (6/3) منظور النظم العالمية لمخاطر أعمال العميل .

من الأهمية تفهم صناعة العميل حيث أن تلك الصناعة لها مخاطر خاص يتم خلقها عن طريق طبيعة الأعمال والأعراف المحاسبية وتنظيم الصناعة ذاتها . أن فهم المخاطر الكامنة Inherent risks الشائعة لكافة الشركات في صناعة معينة يساعد المراجع علي تحديد المخاطر الكافية للشركة . علي سبل المثال فان صناعة الاتصالات ذات مخاطر فريدة خاصة حيث أنها تعمل في تنافسية عالمية ، كما أن التغيرات التكنولوجية يمكن أن تجعل أصول معينة متقادمة بأسرع ما يمكن توقعه فضلا عن قوانين الاتصالات تتحكم في قاعدة العميل وأتعاب الخدمة . بكلمات أخري فأن الصناعة تبرز المخاطر التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري للقوائم المالية للشركة .

إن أحد العوامل الملائمة في ذلك الصدد هو إطار التقرير المالي (علي سبيل المثال الإطار الدولي للتقرير المالي IFRS) حيث يعتبر واجب التطبيق علي الإقليم الذي تعمل الشركة فيه . وهناك عوامل أخري ملائمة لفهم الصناعة علي سبيل المثال المنافسة وعلاقات الموردين والعملاء ، التطورات التكنولوجية وتكاليف الطاقة . كما أن قضايا البيئة التنظيمية الملائمة لفهم الصناعة تتمثل في المبادئ المحاسبية وتطبيقاتها الخاصة بالصناعة ، والضرائب ، والمتطلبات البيئية بالإضافة إلى القوانين والسياسات الحكومية التي تؤثر علي الصناعة ، تتأثر الصناعات أيضا بعوامل خارجية علي سبيل المثال الظروف الاقتصادية العامة ومعدلات الفائدة وإمكانية إتاحة رأس المال والقروض . يلخص الشكل رقم (6/4) مجموعـة

شكل إيضاحي رقم (6/3)

منظور النظم العالمية لمخاطر أعمال العميل



شكل رقم (6/4)

عوامل الصناعة والمتغيرات التنظيمية والخارجية الأخرى

متضمنة إطار التقرير المالي واجب التطبيق التي

يجب علي المراجعين مراعاتها

ظروف الصناعة

- السوق والنافسة (متضمنة الطلب والطاقة والمنافسة علي السعر) .
- النشاط الدوري والموسمي .
- تكنولوجيا المنتج المرتبطة بمنتجات المنشأة .
- عرض الطاقة والتكلفة .

البيئة التنظيمية

- المبادئ المحاسبية وممارسات الصناعة الخاصة .
- إطار العمل التنظيمي لصناعة منظمة .
- التشريعات واللوائح التي تؤثر علي أعمال المنشأة .
  - المتطلبات التنظيمية .
  - أنشطة الإشراف المباشر .
- نظم فرض الضرائب (سواء علي الشركة أو الأخرى) .
- سياسات الحكومة التي تؤثر حاليا علي سلوك أعمال المنشأة .
  - السياسات النقدية متضمنة ضوابط الرقابة علي الصرف الأجنبي .
  - الحوافز المالية (علي سبيل المثال برامج المساعدة الحكومية) .
  - قيود التعريفة الجمركية والتجارة .
- المتطلبات البيئة التي تؤثر علي الصناعة وأعمال المنشأة .

العوامل الخارجية الأخرى المؤثرة علي أعمال المنشأة

- المستوي العام للنشاط الاقتصادي (علي سبيل المثال الكساد ، النمو) .
- معدلات الفائدة وإمكانية إتاحة التمويل .
- التضخم وتقييم العملة .

من الأمور التي يمكن للمراجع مراعاتها عند الحصول علي فهم بعوامل الصناعة والمتغيرات التنظيمية والخارجية الأخرى التي تؤثر علي المنشأة .

طبيعة المنشأة Nature of Entity

ذلك الجانب من مرحلة الفهم يتعامل مع الأمور المحورية للمنشأة ، علي سبيل المثال أعمالها ، أنواع استثماراتها ، هيكل تمويلها وملكيتها ، بالإضافة إلى كيفية تنفيذ الإدارة لأعمالها وسياسات الإفصاح المحاسبية .

1- المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن أعمال المنشاة قد تتضمن طبيعة مصادر الإيرادات (تجزئة، صناعة أو خدمات مهنية) لمنتجات والخدمات (علي سبيل المثال سياسات التسعير، والمواقع وكميات المخزون، وهامش الربح، والامتيازات والتراخيص والعلامات التجارية وتركيبة مجموعة العملاء) ، وموقع مصانع الشركة وتسهيلاتها (المستودعات والمكاتب) ، والتوظيف (مستويات الرواتب ، العرض ، عقود العمل ، المعاشات) والموردين والعملاء الرئيسيين .

2- الاستثمارات التي انخفضت قيمتها أحدثت هبوط وانهيار لمجموعة من المنشآت المختلفة مثل شركة Metallgesellschaft أحد الشركات الألمانية الصناعية التي فقدت مقدار كبير من الأموال في سوق المشتقات Derivatives Market بالإضافة إلى شركة Orange County بكاليفورنيا التي أرغمت علي الإفلاس بسبب المضاربة في السندات . أن المعاملات الهامة التي يتعين أن يتم جمع المعلومات عنها تتضمن عمليات الاستحواذ والاندماج والتصرف في أقسام المنشاة واستخدام الأدوات للمشتقات ، ونوع الاستثمارات الرئيسية عن طريق الشركة ، وأنشطة الاستثمار الرأسمالي (في المصانع والآلات والتكنولوجيا وما إلى ذلك) بالإضافة إلى الاستثمارات في المنشأة غير الموجودة علي سبيل المثال المشروعات المشتركة والمنشآت ذات الغرض الخاص بالإضافة إلى شركات المحاصة .

3- هيكل رأس المال الشركة وأنشطتها التمويلية (مصادر وطرق التمويل حاليا وتاريخيا) ، وهو يعتبر متغير هام عندما يتم تحديد مقدرة الشركة علي الاستمرار Continue as Going Concern ، والاعتبار الرئيسي في تحديد نوع رأي المراجعة ، وقد تستخدم الشركات اتفاقية التمويل مع الشركات التابعة والتمويل خارج الميزانية العمومية . حيث تسبب معاملات التمويل خارج الميزانية إلى قيام شركةEnron بالمبالغة في تحديد أرباح عام 1998

بمقدار 113 مليون دولار ، كما تم المغالاة في تحديد أرباح 1999 أيضا بمقدار 250 مليون دولار ، وبنفس الطريقة المغالاة في أرباح عام 2000 بمقدار 132 مليون دولار . وقد استخدمت شركة أنرون سته من الطرق المحاسبية المعقدة متضمنا إجراءات التحوط غير الاقتصادية ، والمعاملات الضريبية لإظهار الصورة المالية للشركة بشكل جذاب . أن تلك الأساليب قد قامت بالمحاسبة عن 96% من صافي الربح المقرر عنه بمبلغ 976 مليون عن عام 2000 ، وقد احتاج المراجع معلومات عن هيكل القرض (لاسيما الضمانات والتمويل خارج الميزانية العمومية) ، وعقود الاستثمار والملاك المستفيدين والأطراف ذات العلاقة .

4- اختيار وتطبيق المنشأة لسياسات التقرير المالي والذي يعد أحد الاعتبارات المحددة للمراجع ، حيث أن ذلك يمثل المعايير التي بناء عليها يقوم بتوفير تأكده . حيث يجب أن يقوم المراجع بفحص السياسات المحاسبية للشركة متضمنا الاعتراف بالإيراد والمخزون والبحوث والتطوير ، وأنواع المصروفات الهامة والتقييمات المحاسبية الحكمية بالإضافة إلى عرض القوائم المالية والإفصاح بها . كما تستلزم الأمر إعطاء الأصول والالتزامات بالعملة الأجنبية انتباه خاص .

أن مجموعة الأمور التي قد يقوم المراجع بمراعاتها ودراستها عند الحصول علي فهم بطبيعة المنشأة يوضحه الشكل رقم (6/5) .

وهناك نماذج علي سبيل المثال نموذج الأعمال علي مستوي المنشأة Entity level Business Model حسب ما يوضحه الشكل رقم (6/6)، الذي يسمح للمراجع بأن ينظم المعلومات التي تم جمعها بشأن الصناعة والشركة والمراجعة الاستراتيجية ومعاملات الأطراف ذات العلاقة . أن ذلك النموذج يتم إعداده لتوفير ملخص بياني تصويري لأعمال المنشأة إلى إدارة المنشأة ولجنة المراجعة ومجلس الإدارة وما إلى ذلك أو لتسهيل الاتصال داخل فريق التكليف .

الوثائق القانونية Loyal Documents

أن كثير من جوانب طبيعة المنشأة يمكن أن تتأثر بالاعتبارات القانونية ، لذلك فمن المهم في أي مرحلة مبكرة أن يتم دراسة الوثائق القانونية الخاصة متضمنا دستور الشركة ونظامها الأساسي ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين بالإضافة إلى العقود . وقد تتطلب المعايير المحلية أن يتم الإفصاح عن العقود في القوائم المالية ، يوضح الشكل رقم (6/7) أمثلة علي ذلك .

شكل إيضاحي رقم (6/5)

اعتبارات الحصول على فهم بطبيعة المنشأة

أعمال المنشأة Business Operations

1- طبيعة مصادر الإيرادات (علي سبيل المثال إيرادات من أنشطة صناعية أو تجارة جملة ، أو خدمات مصرفية أو تأمينية أو خدمات مالية أخري أو تجارة الاستيراد، أو النقل أو منتجات تكنولوجية أو خدمات) .

2- منتجات أو خدمات وأسواق (علي سبيل المثال عملاء رئيسيين ، وعقود وشروط للسداد ، وهامش ربح ونصيب السوق والمنافسة والتصدير ، وسياسات التسعير وشهرة المنتجات وخدمات ما بعد البيع والاتجاهات والاستراتيجية التشريعية و الأهداف وعمليات التصنيع) .

3- سلوك الأعمال (علي سبيل المثال مراحل وطرق الإنتاج ، قطاعات المنشاة ، التسليم أو المنتجات والخدمات وتفاصيل الهبوط أو أعمال التوسع) .

4- الاتحادات والمشروعات المشتركة وأنشطة الاستعانة بخدمات الغير .

5- الارتباط بالتجارة الإلكترونية متضمنا المبيعات والأنشطة التسويقية عن طريق الإنترنت .

6- الانتشار الجغرافي والقطاعات الصناعية .

7- موقع تسهيلات الإنتاج والمستودعات والمكاتب .

8- العملاء الرئيسيين .

9- الموردين الهامين للبضائع والمنتجات (علي سبيل المثال العقود طويلة الأجل ، استقرار العرض وشروط الدفع والواردات وطريق التسليم علي سبيل المثال التسليم في الوقت المحدد).

10- أنشطة البحوث والتطوير ونفقاتها .

11- المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة .

الاستثمارات Investments

1- عمليات الاستحواذ والاندماج أو التصرف في أنشطة المنشأة (المخططة أو المنفذة حاليا).

2- الاستثمارات والتصرف في الأسهم والقروض .

3- أنشطة الأنفاق الرأسمالي متضمنا الاستثمار في المصانع والآلات والتكنولوجيا وأي تغيرات حديثة أو مخططة .

4- الاستثمارات في منشآت غير موحدة متضمنا شركات التضامن ومشروعات المحاصة ومنشآت ذات غرض خاص .

هيكل التمويل ورأس المال Financing and Capital Structure

1- هيكل المجموعة والشركات التابعة الرئيسية والمنشآت المرتبطة متضمنا هياكل موحدة وغير موحدة .

2- هيكل القروض متضمنا العقود والقيود والضمانات واتفاقيات التمويل خارج الميزانية العمومية .

3- عقد استئجار الممتلكات والمصانع والآلات المستخدمة في المنشأة .

4- الملاك المستفيدين (المحليين والأجانب وسمعة المنشأة والخبرة) .

5- الأطراف ذوي العلاقة .

6- استخدام الأدوات المالية المشتقة .

التقرير المالي Financial Reporting

1- المبادئ المحاسبية والممارسات الخاصة بالصناعة .

2- ممارسات الاعتراف بالإيراد .

3- المحاسبة عن القيم العادلة .

4- المخزون (علي سبيل المثال المواقع والكميات) .

5- الأصول والالتزامات والمعاملات بالعملة الأجنبية .

6- الأنواع الهامة الخاصة بصناعة معينة (علي سبيل المثال القروض والاستثمارات للبنوك وحسابات المدينين والمخزون للشركات الصناعية والبحوث والتطوير للأدوية) .

7- المحاسبة عن المعاملات غير العادية أو المعقدة متضمنا تلك المرتبطة بمجالات بارزة علي سبيل المثال المحاسبة عن الأسهم الخاصة بالتعويضات .

8- عرض والإفصاح عن القوائم المالية .

يهتم المراجعون عموما بكافة العقود ، وتعتبر العقود الأكثر أهمية للمراجعين تلك المرتبطة بأوراق الدفع طويلة الآجل وخيارات الأسهم وخطط المعاشات ، والعقود مع البائعين الخاصة بالتسليم المستقبلي للمواد والعقود الحكومية لإتمام وتسليم المنتجات الصناعية ، واتفاقيات الامتيازات ، وعقود العمل بالإضافة إلى عقود الاستثمار ، ولاشك أن تلك العقود يمكن أن تؤثر علي المخاطر الكامنة المقدرة .

شكل إيضاحي رقم (6/6)

نموذج مستوي أعمال المنشأة

الدوافع الخارجية للمنشأة

عمليات الإدارة الإستراتيجية

العمليات المحورية للمنشأة

عمليات إدارة الموارد

العملاء

خدمات أو منتجات محورية

اتحادات أو أية علاقات

أشكال الأسواق

شكل إيضاحي رقم (6/7)

أمثلة علي الوثائق القانونية والسجلات الواجبة الدراسة في سياق فهم طبيعة المنشأة

دستور الشركة Corporate Charter

يعطي دستور الشركة بوجه عام اسم الشركة وتاريخ سجل المنشاة ، وأنواع وقيم اسهم رأس المال المصرح للشركة أن تصدرها بالإضافة إلى أنواع أنشطة الأعمال المصرح للشركة أن تؤديها .

النظام الأساسي Bylaws

وهي تشتمل على قواعد وإجراءات الشركة والتي تتضمن تحديد السنة المالية ، وتحديد عدد مرات اجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين ، وطرق التصويت في مجلس الإدارة والجمعية العامة والواجبات والسلطات الخاصة بمديري الشركة .

محاضر اجتماعات الشركة Corporate Minutes

يمثل السجل الرسمي لاجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين ، وتتضمن التراخيص بمكافآت المديرين والعقود الجديدة وحيازة الأصول الثابتة والقروض وسياسات توزيع الأرباح.

العقود Contracts

تتضمن أوراق الدفع وحسابات الدائنين طويلة الأجل ، وخيارات الأسهم وخطط المعاش والعقود مع البائعين وعقود الحكومة ، واتفاقيات الامتياز وعقود العمل والاستثمار .

أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال المرتبطة

The Entity's Objectives, Strategies and Related Business Risks

أن المراجع سوف يدرس أهداف وإستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال المرتبطة التي قد تؤثر علي القوائم المالية .حيث تمثل أهداف المنشأة Entity's Objectives الخطط الشاملة للشركة كما هي محددة عن طريق هؤلاء المسئولين عن الحوكمة Governance والإدارة ، أما الاستراتيجيات Strategies فهي تمثل المداخل التشغيلية التي عن طريقها تهدف الإدارة إلى تحقيق أهدافها . أن الظروف والأحداث والشروط الجوهرية أو التصرفات التي يمكن أن تؤثر عكسيا علي قدرة المنشأة علي تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها – تخلق مخاطر الأعمال Business Risks ، أن مفهوم مخاطر الأعمال أوسع من مفهوم مخاطر

التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، ومع ذلك فأن معظم مخاطر الأعمال سيكون لها عادة نتائج مالية ومن ثم سوف تجد طريقها داخل القوائم المالية .

ويمكن أن يقارن الفرد منشأة الأعمال بنظام حي ، فشبكة الاتصال (الرسمية أو غير الرسمية) تشبه نظام عصبي مركزي حيث يتم إعطاء توجيه هام من العقل لاداء العمل . حيث تقوم الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة في الشركة (علي سبيل المثال مجلس الإدارة) بتشكيل الاستراتيجية التي بموجبها وبدورها تؤثر علي كيفية أداء العاملين لعملهم . أي كائن حي لديه علاقة تكافلية مع البيئة ، أن أحداث مثل الجو السيئ قد يولد مخاطر دائمة للمنشأة، أن البحث عن الغذاء في البيئة يعدل من عمل الكائن الحي ويشكل استراتيجية دائمة ، وبالمثل ففي منظمات الأعمال يوجد اتحاد تكافلي بين عمليات المنشأة للمنظمة والوكلاء الاقتصاديين الخارجيين . أن العملاء والموردين وحملة الأسهم والجمهور العام هم وكلاء اقتصاديين خارجيين يؤثرون علي ربحية الشركة والدوام الكلي لها . أن القوائم المالية تمثل الاتصال الذي يصف المستوي النقدي والعلاقة الديناميكية للشركة مع الوكلاء الخارجيين .

الإطار الاستراتيجي Strategic Framework

أن التفسير الهام في ذلك الجزء الخاص بمرحلة فهم وتقييم المخاطر يتم أخذه في إطار عام موجه للاستراتيجية ، والذي يتضمن المخاطر التالية :- ·

1- فهم ميزة استراتيجية العميل ، ما هي خطط المنشأة ؟

2- فهم المخاطر التي تهدد أهداف أعمال العميل، وتحديد ما هي القوي التي تمثل تحديا للميزة التنافسية للمنشأة ؟

3- فهم العمليات الرئيسية وجوانب الكفاية ذات الصلة التي تحقق ميزة الاستراتيجية، وتحديد ما هي المزايا وجوانب الكفاية المطلوبة لزيادة نصيب السوق في مجالات أعمال الشركة . وما هي المخاطر ذات الصلة وآليات الحماية منها ؟

4- قياس أداء العملية وتحليلها المقارن . تحديد ما هي أدلة الإثبات التي يتم بموجبها خلق القيمة المتوقعة للاستراتيجية ؟

5- توثيق فهم قدرة العميل علي خلق قيمة وتوليد تدفقات نقدية مستقبلية باستخدام نموذج أعمال العميل وتحليل العملية ، ومؤشرات الإدارة الرئيسية وجوانب مخاطر الأعمال .

6- استخدام إطار قرار المعرفة بالأعمال الشاملة لتطوير توقعات بشأن التأكيدات الرئيسية التي يتم تضمينها في القوائم المالية الإجمالية .

7- مقارنة النتائج المالية المقرر عنها بالتوقعات وتصميم اختبارات مراجعة اضافية لدراسة أي فجوات بن التوقعات .

تلك الطريقة تستخدم النماذج الموضحة في الشكليين رقمي (6/3)،(6/6)، كما أن الشكل رقم (6/8) يوضح ما الذي يمكن للمراجع مراعاته عند تحديد أهداف استراتيجيات ومخاطر المنشأة .

قياس وفحص الاداء المالي للمنشأة

Measurement and Review OF the Entity's Financial Performance

من أجل تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، يتعين علي المراجع أن يفحص المعلومات المتولدة داخليا والمستخدمة عن طريق الإدارة والتقييمات الخارجية (الطرف الثالث) للشركة . أن المقاييس الداخلية توفر للإدارة المعلومات الخاصة بالتقدم تجاه الوفاء بأهداف المنشأة ، أن المعلومات الداخلية قد تتضمن مؤشرات الأداء الرئيسية والموازنات وتحليل الانحراف والمعلومات القطاعية والقسمية وتقارير الأداء الأخرى ومقارنات أداء المنشأة بالمنافسين . أن المعلومات الخارجية علي سبيل المثال تقارير المحللين وتقارير هيئة التصنيف الائتماني قد تكون نافعة للمراجعة ، وعموما فإن مقاييس الأداء الداخلية أو الخارجية قد تخلق ضغوط علي الإدارة قد تشير إلى مخاطر تحريف المعلومات القوائم المالية ذات الصلة ، يوضح ذلك الشكل رقم (6/9) .

أن الإجـــراءات التحليلـــية Analytical Procedures تعتبر هامة جدا لعملية المراجعة ولذلـــك يتم استخدامها علي نحو شامل . أن الإجراءات التحليلية يتم أدائها علي الأقل مرتين في عملية المراجعة ، حيث ينص المعيار الدولي للمراجعة رقم 520 علي أن المراجع يجب أن يطـــبق الإجـــراءات التحليلـــية فـــي مرحلة التخطيط وفي مرحلة الفحص الشامل من عملية المـــراجعة . بالإضافة لذلك فأن معظم المحاسبين يوصوا بتطبيق تلك الإجراءات أثناء المرحلة الثالـــثة وهي اختبار أدلة الإثبات، ومع ذلك يتم التركيز في ذلك الجزء علي مناقشة الإجراءات التحليلـــية فـــي مـــرحلة التخطيط ، حيث يلخص الشكل رقم (6/10) بعض الخصائص الهامة للإجراءات التحليلية المؤداة في المراحل الثلاثة لعملية المراجعة .

شكل إيضاحي رقم (6/8)

الاعتبارات المرتبطة بأهداف واستراتيجيات المنشأة

ومخاطر الأعمال

أن وجود الأهداف (علي سبيل المثال كيف تقوم المنشأة بدراسة عوامل الصناعة والمتغيرات التنظيمية والخارجية الأخرى) ترتبط بالآتي علي سبيل المثال :-

1- تطورات الصناعة (مخاطر الأعمال المحتملة المرتبطة عدم توافر الخبرة لدي المنشأة أو العاملين بها للتعامل مع التغيرات في الصناعة) .

2- منتجات أو خدمات جديدة (مخاطر الأعمال المحتملة المرتبطة - التزامات متزايدة للمنتج) .

3- توسع الأعمال (مخاطر الأعمال المحتملة المرتبطة - أن الطلب لا يمكن تقديره علي نحو دقيق) .

4- متطلبات محاسبية جديدة (مخاطر الاعمال المحتملة المرتبطة - تطبيق غير كامل أو غير صحيح ، وتكاليف متزايدة) .

5- المتطلبات التنظيمية (مخاطر الأعمال المحتملة المرتبطة - التعرض لمخاطر قانونية متزايدة) .

6- متطلبات تمويل حالية ومستقبلية (مخاطر الاعمال المحتملة المرتبطة - فقد التمويل بسبب عدم المقدرة علي الوفاء بالمتطلبات) .

7- استخدام تكنولوجيا المعلومات (مخاطر الأعمال المحتملة المرتبطة - نظم وعمليات غير متوافقة) .

8- أثار تطبيق الاستراتيجية ولاسيما أية أثار سوف تؤدي إلى متطلبات محاسبية جديدة (مخاطر الأعمال المحتملة المرتبطة - تطبيق غير كامل وغير صحيح) .

شكل إيضاحي رقم (6/9)

قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة

يمثل التالي الأمور التي قد يقوم المراجع بدراستها قبل أداء الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة التخطيط :-

- المؤشرات الرئيسية وإحصائيات التشغيل .
- مؤشرات الاداء الرئيسية .
- مقاييس أداء العاملين وسياسات المكافآت والحوافز .
- استخدام التنبؤات والموازنات وتحليل الانحراف .
- تحليل المنافسين .
- تحليل الاداء المالي من فترة إلى أخري (نمو الإيرادات ، الربحية ، الرافعة) .
- الاتجاهات .

شكل إيضاحي رقم (6/10)

الخصائص الهامة للإجراءات التحليلية في المراحل الثلاثة للمراجعة

مراحل عملية المراجعة	هل مطلوبة ؟	الغرض	التعليق
التخطيط Planning	نعم	المساعدة في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة الأخرى.	أن مستوي التجمع يمكن أن يتباين وسوف يكون له تأثير علي الفعالية
اختبار التحقق الأساسي Substantive Testing	لا	للحصول علي أدلة إثبات بشأن التأكيدات المرتبطة بأرصدة الحساب أو مجموعة العمليات.	تعتمد الفعالية علي :- - طبيعة التأكيد . - الوضوح وإمكانية التنبؤ بالعلاقات . - إمكانية الاعتماد علي البيانات . - دقة التوقع .
الفحص الشامل Overall Review	نعم	للمساعدة في تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وفي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية	تتضمن قراءة القوائم المالية لدراسة :- - دقة أدلة الإثبات التي تم جمعها بشأن الأرصدة غير العادية أو غير المتوقعة المحددة أثناء التخطيط أو أثناء مسار عملية المراجعة . - الأرصدة أو العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة عن المحددة سابقا .

يجب علي المراجع أن يطبق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمساعدة في فهم الأعمال وتحديد مجالات المخاطر المحتملة. أن تطبيق الإجراءات التحليلية قد يشير إلى جوانب الأعمال التي قد يكون المراجع علي غير علم بها ، وتستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط عملية المراجعة المعلومات التي قد تكون مالية أو غير مالية (علي سبيل المثال العلاقة بين المبيعات وحجم البضاعة المباعة) .

من أجل الفهم الأفضل لاعمال العميل والصناعة فأن المراجع سوف يقوم بحساب المؤشرات النمطية ومقارنة مؤشرات الشركة بمثيلتها في الصناعة ، فإذا ارتبط المراجع بالتحريفات المحتملة فأن المؤشرات مثل مصروفات لاصلاح والصيانة يمكن مقارنتها بمثيلها في السنوات السابقة والتطلع أو البحث عن التقلبات ، وبهدف التعرف علي السيولة أو الاستمرارية فان المراجع قد يقارن مؤشرات التداول أو السيولة السريعة مع مثيلها في السنوات السابقة وكذلك بمتوسطات الصناعة . وعندما تحدد الإجراءات التحليلية وجود تقلبات جوهرية أو علاقات هامة غير متسقة مع المعلومات الملائمة الأخرى أو التي تنحرف عن . القيم المتنبأ بها فأن المراجع يجب أن يزيد من الإجراءات بهدف الحصول علي تفسيرات كافية ودليل إثبات مؤيد ملائم .

الرقابة الداخلية Internal Control

كما سبق الذكر فأن الرقابة الداخلية التي تمثل الجانب الأخير الذي يتعين مراعاته في فهم المنشأة – وبيئتها سوف يتم التعامل معها بشكل منفصل في الفصل السابع – الرقابة الداخلية ومخاطر الرقابة ، ومع ذلك يتعين الذكر بأن المراجع يحتاج إلى الحصول علي مستوي من الفهم للرقابة الداخلية للمنشاة بشكل كاف للفهم الصحيح للمنشأة ، أن الفهم الجيد للرقابة الداخلية يعتبر مطلوبا للتقييم الملائم لمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية .

تقيم المخاطر تأسيسا علي أدلة الإثبات وأنواع المخاطر

Asses Risk based on the Evidence, Types of Risk

عملية تقييم المخاطر The Risk Assessment Process

قبل إمكانية تقيم المخاطر يتعين علي المراجع أداء إجراءات للحصول علي فهم بالنظم الرقابية المحاسبية والداخلية والتي يشار إليها بإجراءات تقييم المخاطر The Risk Assessment Process ، حيث أن بعض من النتائج قد تستخدم عن طريق المراجع كدليل إثبات لتدعيم تقييمات مخاطر التحريف الجوهري للقوائم المالية . وقد يتم تطبيق أدلة إثبات

المراجعة التي يتم الحصول عليها أيضا علي العمليات وأرصدة الحساب والإفصاحات والفعالية التشغيلية لضوابط الرقابة الداخلية .

يقوم المراجع بفحص مخاطر التحريف الجوهري عند مستوي القوائم المالية وعند مستوي تأكيد Assertion القوائم المالية لمجموعة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات . أن المخاطر التي توجد عند مستوي القوائم المالية تتسم بأنه منتشرة بمعني أن لها أثر محتمل علي عدد كبير من البنود في القوائم المالية ، وكمثال علي ذلك مخاطر أن الشركة غير قادرة علي الاستمرار في مزاولة نشاطها . تلك المخاطر قد لا يكون لها مجرد أثر علي أحد بنود القوائم المالية ، ولكن ستكون ذات أهمية علي الاعتراف وتقييم كثير من البنود . وقد تم حصر مخاطر لخري علي أحد أو بضع تأكيدات فقط في القوائم المالية . علي سبيل المثال مخاطر الشركة من أحد المستودعات قد يكون له أثر علي وجود existence البنود المسجلة في رصيد الحساب في مستودع المخزون .

مهام التقييم Assessment Tasks

لتقيم مخاطر التحريف يقوم المراجع بأداء أربعة مهام هي :-

1- تحديد المخاطر عن طريق تطوير فهم المنشأة وبيئتها متضمنا ضوابط الرقابة الملائمة التي ترتبط بالمخاطر، وتحليل المخاطر الاستراتيجية ومجموعة المعاملات الهامة .

2- ربط المخاطر المحددة بما يمكن أن يكون خطأ في تأكيد الإدارة بخصوص الاكتمال والوجود والتقييم والحدوث وقياس العمليات أو التأكيدات الخاصة بالحقوق والالتزامات والعرض والإفصاح .

3- تحديد ما إذا كانت المخاطر من الضخامة بحيث يمكن أن تؤدي إلي تحريف جوهري في القوائم المالية .

4- دراسة احتمال أن المخاطر سوف تؤدي إلي تحريف جوهري في القوائم المالية واثرها علي مجموعة العمليات وأرصدة الحساب والإفصاحات .

يوضح الشكل رقم (6/11) بعض الإرشادات عن كيف يمكن لتلك المهام الأربعة أن يتم توثيقها علي أساس أثر المخاطر الاستراتيجية علي مجموعات المعاملات الجوهرية .

شكل إيضاحي رقم (6/11)

أشكال التوثيق للمخاطر الاستراتيجية ومجموعات العمليات الهامة

المخاطر الاستراتيجية Strategic Risk

الأثر المحتمل (متضمنا التأكيد)	الجوهرية		الوصف	رقم الإحالة
	ذات أثر جوهري	احتمال الحدوث		

مجموعات العمليات الهامة Significant Classes of Transaction

التأكيد	الوصف	الإحالة

مخاطر الأعمال ومخاطر المراجعة ومكوناتها Business Risk and its Components

تنتج مخاطر الأعمال Business Risk من ظروف وأحداث وأحوال جوهرية أو تصرفات يمكن أن تؤثر عكسيا علي قدرة المنشاة علي تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجيتها .وعلي الرغم أن تلك المخاطر من المحتمل أن يكون لها أثر فعلي علي القوائم المالية للمنشأة فليست كل مخاطر أعمال سوف تترجم مباشرة في أحد مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية والتي غالبا ما يشار إليها بمخاطر المراجعة Audit Risk، علي سبيل المثال فأن الشركة الهندسية عندما تجد صعوبة في إيجاد مهندسين ذوي كفاية فأن ذلك يمثل مخاطر أعمال بدون أن يكون لذلك علاقة مباشرة واضحة علي مخاطر المراجعة .

مخاطر المراجعة Audit Risk

تمثل مخاطر المراجعة مخاطر إعطاء المراجع رأي مراجعة غير ملائم حيث يعد تقرير مراجعة نظيف بدون تحفظات في حين تكون القوائم المالية محرفة جوهريا، أن مخاطر المراجعة هي مقياس لكيفية الاعتماد على المعلومات التي تستخدم عن طريق النظام المحاسبي ، بمعني أخر ما مقدار الاعتماد الذي يمكن وضعة عليها ، وكلما ارتفعت مخاطر المراجعة كلما زاد أدلة الإثبات التي يجب أن يتم الحصول عليها من أجل أن يحصل المراجع علي تأكد كاف كأساس للتعبير عن الرأي علي القوائم المالية .

أن مخاطر المراجعة لها ثلاث مكونات هي المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة بالإضافة إلى مخاطر الاكتشاف ، وعلي الرغم من أن المعيار الدولي للمراجعة الجديد قام بعمل إشارات نادرة فقط إلى تلك المكونات ، إلا أنه يعتقد بأن تمثل إيضاحات في فهم كيف إجراء عملية تقييم المخاطر ، وقد تم تعريف تلك المكونات الثلاثة تاريخيا علي النحو التالي :-

1- المخاطر الكامنة Inherent Risk(IR)

هي قابلية تعرض رصيد الحساب أو مجموعة العمليات إلى التحريفات التي يمكن أن تكون جوهرية سواء علي المستوي الفردي أو عندما يتم تجميعها مع التحريفات في الأرصدة الأخرى أو مجموعات العمليات الأخرى بافتراض أنه ليس هناك ضوابط رقابة داخلية ذات صلة .

2- مخاطر الرقابة Control Risk(CR)

هي مخاطر أن التحريف الذي يمكن أن يحدث في رصيد الحساب أو مجموعة العمليات والذي يمكن أن يكون جوهريا فرديا أو عند تجميعه مع التحريفات في الأرصدة أو المجموعات الأخرى ، وتلك المخاطر لن يتم منعها أو اكتشافها وتصميمها في وقت زمني مناسب عن طريق نظم الرقابة المحاسبية والداخلية .

3- مخاطر الاكتشاف Detection Risk

هي مخاطر أن إجراءات التحقق الأساسية للمراجع لن يكتشف أحد التحريفات التي توجد في أحد أرصدة الحساب أو مجموعة العمليات التي يمكن أن تكون جوهرية فرديا أو عند تجميعها مع تحريفات في الأرصدة أو مجموعة العمليات الأخرى .

وعندما ما تكون المخاطر الكافية ومخاطر الرقابة مرتفعة ، فأن مخاطر الاكتشاف الممكن قبولها تحتاج أن تكون منخفضة لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوي منخفض يمكن قبوله. علي سبيل المثال إذا ما كان هيكل الرقابة الداخلية فعالا في منع أو اكتشاف الأخطاء (مخاطر الرقابة يعتبر منخفضا) فأن المراجع يكون قادرا علي أداء اختبارات تحقق أساسية أقل فعالية (مخاطر الاكتشاف تعتبر مرتفعة) ، وبشكل بديل إذا كان رصيد الحساب أكثر قابلية للتعرض للتحريف (المخاطر الكامنة تعتبر مرتفعة) فأن المراجع يجب أن يطبق مزيد من إجراءات اختيار التحقق الفعالة (مخاطر الاكتشاف تعتبر منخفضة) ، وباختصار كلما ارتفع تقييم المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ، كلما تزايد دليل إثبات المراجعة . التي يجب علي المراجع أن يحصل عليها عند أداء إجراءات التحقق الأساسية .

. يوضح الشكل رقم (6/12) إيضاح بياني استخدامه عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لتوضيح كيف تعمل مخاطر المراجعة ، أو وعاءPool الأخطاء الجوهرية المحتملة والذي تم تمثيله عن طريق حنفية tap في قمة الشكل الإيضاحي ، بينما الحوض Sieves يمثل الوسيلة التي عن طريقها يحاول العميل والمراجع أن يستبعد الأخطاء الجوهرية من القوائم المالية ، أن المراجع ليس لدية وسيلة للتعرف علي كم عدد الأخطاء الموجودة .

كما يوضح الشكل رقم (6/13) العلاقة بين مكونات مخاطر المراجعة، كما يوضح الشكل رقم (14 /6) العلاقة بين المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف .

توضيح مكونات مخاطر المراجعة Components of Audit Risk Illustration

فـــي الشـــكل التوضيحي رقم (6/12) يمثل الحوض الأول نظام الرقابة الداخلية، حيث قد يضع العميل نظام للرقابة المحاسبية الداخلية بغرض اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتصحيحها ، نظريا فأن نظام الرقابة يجب أن يكتشف أي أخطاء جوهرية قبل أن تدخل في القوائم المالية ، ومـــع ذلك فأن هناك بعض المخاطر الخاصة بأن الأخطاء سوف تمر بدون اكتشاف من خلال نظـــام الـــرقابة (ربمـــا كنتيجة لانتهاكه أو وجود موطن ضعف) أو سوف تمر من خلال نظام الرقابة معا (علي سبيل المثال عندما لا يوجد أي ضوابط رقابية محل تفعيل علي سبيل المثال التـــبادل غـــير العـــادي للأصـــول غير النقدية) ، أن السائل الذي يقع من خلال الحنفية يمثل الأخطـــاء غـــير المكثفة بينما تمثل الشظايا المتناثرة تلك الأخطاء التي تمر من نظام الرقابة .

فإذا لم يكتشف نظام الرقابة ويصحح الأخطاء ، فسوف يتم تضمينها في القوائم المالية، ويجب علـــي المراجع أن يصمم إجراءات مراجعة من شأنها توفر تأكد معقول بأن الأخطاء الجوهرية ســـوف يـــتم اكتشـــافها وإزالتها من القوائم المالية ، وفي الشكل الإيضاحي رقم (6/12) فأن الحـــوض الثاني يمثل إجراءات المراجع ، فعلي الرغم من ضوابط الرقابة الداخلية وإجراءات المـــراجع تهـــدف إلى اكتشاف التحريف إلا أن هناك دائما احتمال بأن بعض التحريفات ستظل بدون اكتشاف هذا هو ما يطلق عليه مخاطر المراجعة .

المخاطر الجوهرية **Significant Risks**

هي مخاطر المراجعة التي تتطلب دراسة خاصة في عملية المراجعة ، فالمخاطر الجوهرية بصفة عامة ترتبط بالأمور الحكمية والمعاملات الهامة غير الروتينية ، حيث يتم استخدام الحكم الشخصي – علي سبيل المثال – في تطوير التقديرات المحاسبية الهامة أو تقديرات القيمة العادلة ، أما المعاملات غير الروتينية فهي المعاملات التي تتسم بأنها غير عادية أما بسبب حجمها أو بسبب طبيعتها ولذلك فأنها تحدث بشكل غير متكرر .

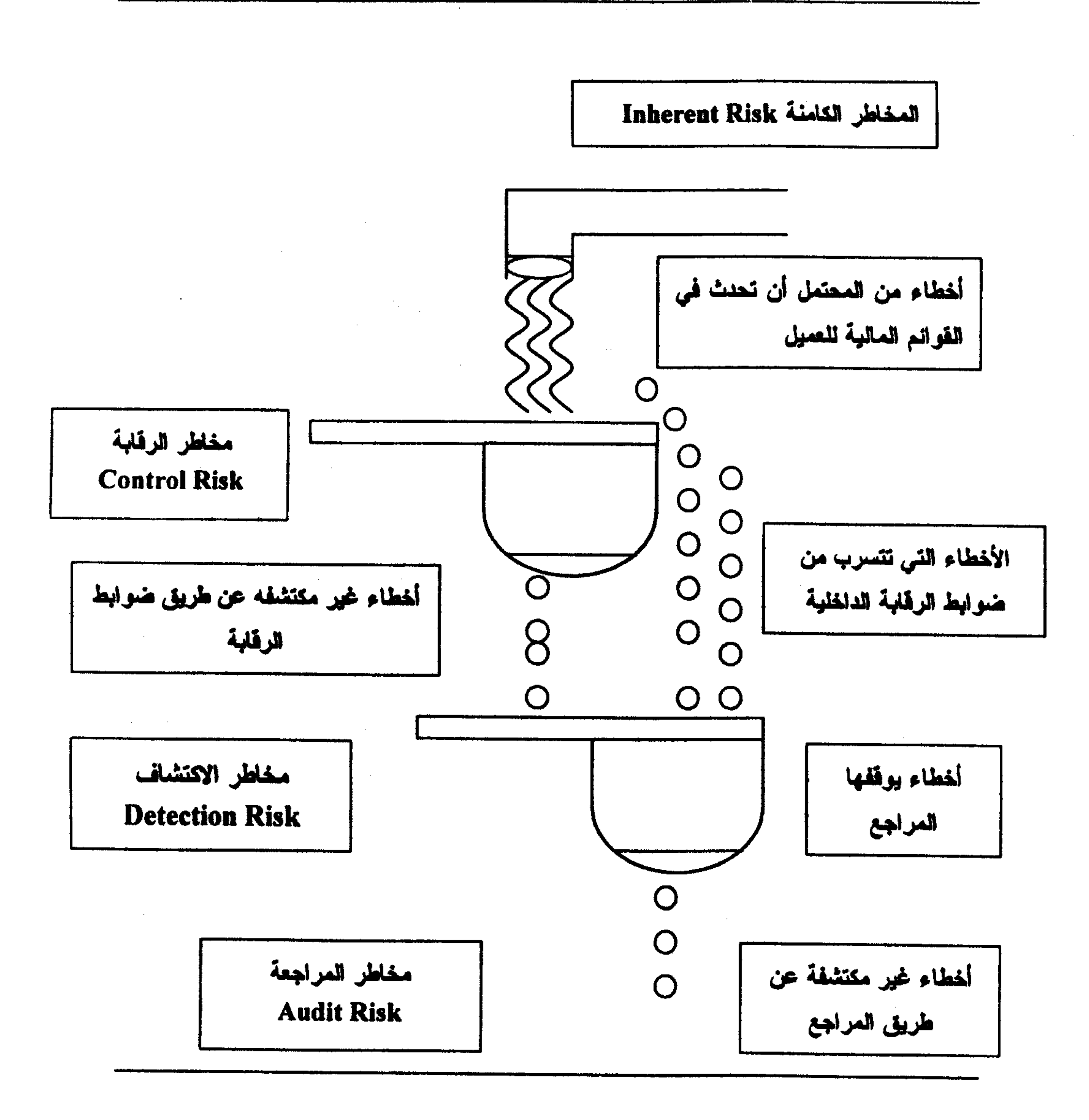
أن المناطق المظللة في ذلك الجدول ترتبط بمخاطر الاكتشاف ، هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف والمستوي المدمج للمخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، علي سبيل المثال عندما تكون المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة مرتفعة فأن المستويات الممكن قبولها لمخاطر الاكتشاف تحتاج أن تكون منخفضة لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوي منخفض ممكن قبوله . وفي الناحية الأخرى عندما تكون المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة منخفضة يمكن للمراجع أن يقبل مخاطر اكتشاف أعلي ومازال يخفض مخاطر المراجعة إلى مستوي منخفض يمكن قبوله .

أن مخاطر التحريف الجوهري قد تكون أكبر عند الأمور الهامة التي تستدعي الحكم الشخصي والتي تتطلب إجراء تقديرات محاسبية أو الاعتراف بالإيراد أو المرتبطة بالافتراضات الخاصة بآثار الأحداث المستقبلية (علي سيل المثال القيمة العادلة) مقارنة بالمعاملات العادية .

أن المعاملات الهامة غير الروتينية قد تنشأ من تدخل إداري في تحديد المعالجة المحاسبية الخاصة بالعملية مثل التدخل اليدوي المرتبط بجمع البيانات وتشغيلها والحسابات المعقدة أو المبادئ المحاسبية ، أو المعاملات التي توجد بشأنها صعوبة في تطبيق ضوابط رقابة داخلية فعالة أو معاملات قد توجد بشأنها صعوبة في تطبيق ضوابط رقابة داخلية فعالة أو معاملات الأطراف ذات العلاقة، تلك المخاطر قد تكون أقل احتمالا في الخضوع إلى نظم الرقابة الداخلية الروتينية ، ومن ثم فأن الفهم العميق لها يساعد المراجع علي تطوير مدخل مراجعة فعال .

شكل إيضاحي رقم (6/12)

مكونات مخاطر المراجعة



شكل إيضاحي رقم (6/13)

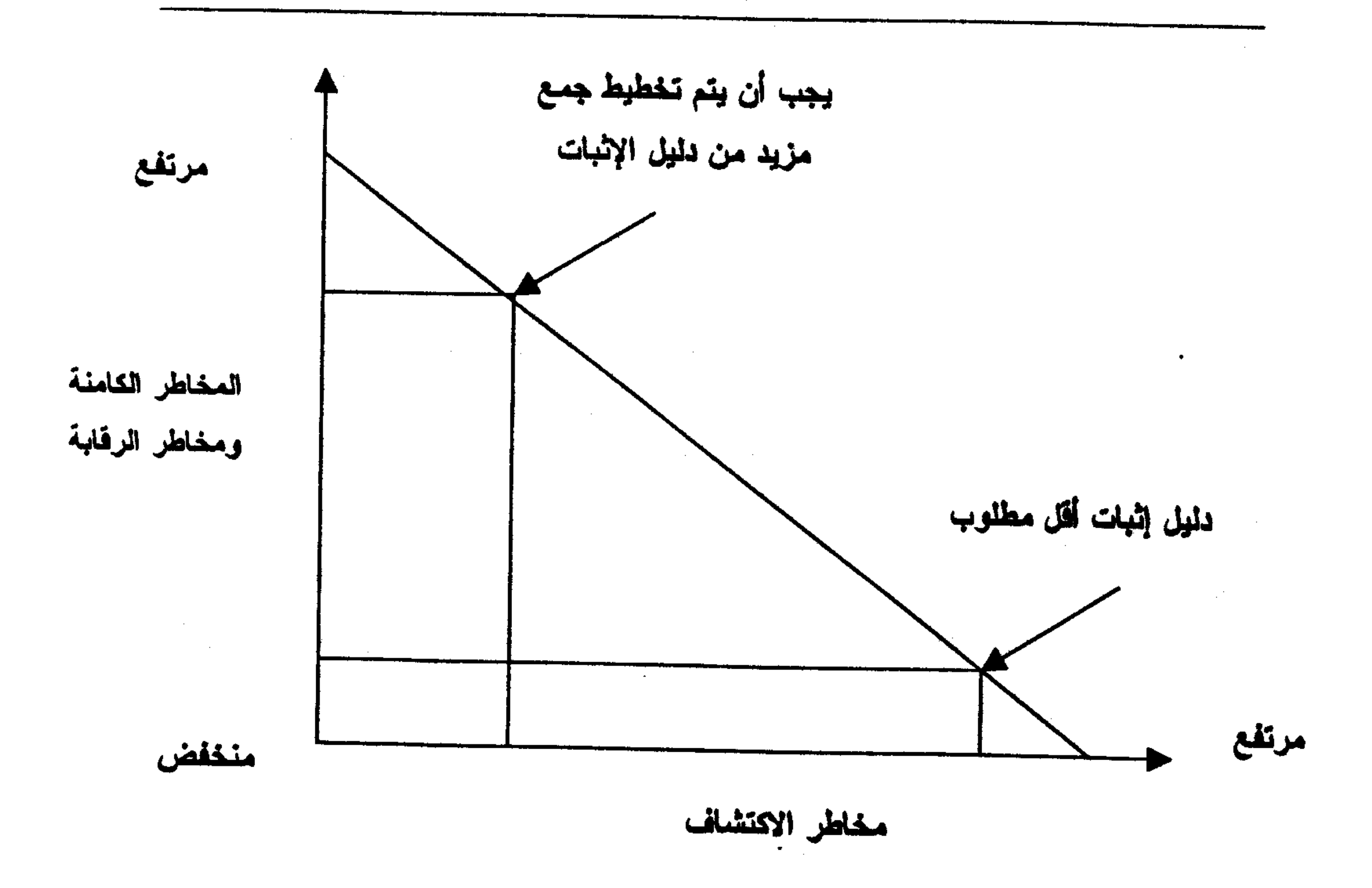
العلاقات المتداخلة لمكونات مخاطر المراجعة

يوضح الجدول التالي كيف لمستوي مخاطر الاكتشاف الممكن قبولها قد تتباين تأسيسا علي تقييمات المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة تأسيسا علي الملحق المرافق للمعيار الدولي للمراجعة رقم 400 .

		تقيم المراجع لنظام الرقابة		
		منخفض	متوسط	مرتفع
تقيم المراجع للمخاطر الكامنة	مرتفع	معتدل	منخفض	الأكثر انخفاضا
	معتدل	مرتفع	معتدل	منخفض
	منخفض	الأكثر ارتفاعا	مرتفع	معتدل

شكل إيضاحي رقم (6/14)

العلاقة بين المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف



الاعتبارات الخاصة بالمراجعة Special Audit Consideration

كجزء من تقييم المخاطر قد يحدد المراجع بعض مخاطر معينة تعتبر جوهرية وتتطلب اعتبار خاص عند المراجعة ، أن تصنيف المخاطر حسب تطلبها دراسة خاصة يعتبر هاما في سياق استجابة المراجع للمخاطر . علي وجه التحديد من الأهمية بمكان بالنسبة للمخاطر الجوهرية مقارنة بالمخاطر الجوهرية أن يقوم المراجع بتقييم عملية تصميم ضوابط الرقابة الداخلية للمنشاة المتضمنة إجراءات الرقابة الملائمة بالإضافة إلى الحصول علي دليل إثبات يشير عما إذا كان يتم تنفيذها أم لا ، علاوة علي ذلك من المطلوب أن يؤدى المراجع إجراءات تحقق أساسية تعتبر سريعة الاستجابة إلى المخاطر علي وجه التحديد .

هل المخاطر جوهرية Is the Risk Significant ?

تنشأ المخاطر الجوهرية في معظم عمليات المراجعة إلا أن تحديدها يعتبر مسألة تخضع للحكم المهني للمراجع ، وعند تحديد ما يعتبر مخاطر جوهرية يقوم المراجع بمراعاة عدد من الأمور المتضمنة ما يلي :-

- ما إذا كانت المخاطر هي مخاطر الغش .
- احتمال حدوث المخاطر .
- حجم التحريف المحتمل واحتمال أن المخاطر قد تظهر تحريفات متعددة .
- ما إذا كانت المخاطر مرتبطة بتطورات اقتصادية أو محاسبية أو أخرى جوهرية ولذلك تتطلب تركيز خاص .
- تعقد المعاملات التي قد تسفر عن المخاطر .
- ما إذا كانت المخاطر ترتبط بمعاملات مع أطراف ذات علاقة .
- درجة الذاتية في قياس المعلومات المالية المرتبطة بالمخاطر .
- ما إذا كانت المخاطر تتضمن معاملات جوهرية تعتبر خارج المسار الطبيعي لأعمال المنشأة .

6/5 تخطيط الأهمية النسبية Planning Materiality

تم تعريف الأهمية النسبية في قاموس مصطلحات الاتحاد الدولي للمحاسبين علي النحو التالي :-

" تعتبر المعلومات جوهرية إذا كان استبعادها أو تحريفها يمكن أن يؤثر علي القرارات الاقتصادية للمستخدمين المبنية على معلومات القوائم المالية .
تعتمد الأهمية النسبية علي حجم البند أو الخطأ الذي تم الحكم عليه في ظروف خاصة بالاستبعاد أو التحريف Omission or Misstatement ، ولذلك فأن الأهمية النسبية توفر نقطة قطع أو حد threshold or Cutoff بدلا من كونها خصائص وصفية يجب أن تتسم بها المعلومات حتى تكون نافعة " .

أن مسئولية المراجع تتمثل في التعبير عن رأي معين عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في كافة النواحي الهامة طبقا لمعايير المحاسبة المالية ، أن الأهمية النسبية تمثل درجة عدم الدقة أو الإتقان Jegree of Inaccuracy and Imprecision التي ما تزال تعتبر مقبولة لأغراض القوائم المالية .

مستوي الأهمية النسبية Materiality level

أن تخطيط الأهمية النسبية تعتبر مفهوم يتم استخدامه لتقييم عملية المراجعة التي من شأنها تمكن المراجع من الحصول علي تأكد معقول بأن أي خطأ ذو حجم ملائم يعتبر جوهريا Material أو أنه ذو طبيعة جوهرية ، هناك تكاليف إضافية لأي مراجع للقيام بالمراجعة في ظل أدني مستوي للأهمية النسبية ، حيث كلما انخفض مستوي الأهمية النسبية كلما زادت تكلفة عملية المراجعة ، وإذا كان هناك خطأ مهما كان صغره موجود في عملية المراجعة ، فأن المراجع سوف يقوم باستغراق مزيد من الوقت جوهريا مقارنة عندما يتم اعتبار مستوي معين من عدم الدقة (مستوي أهمية نسبية أعلي) مقبولا .

ولاشك أن تحديد ما هو جوهري غالبا ما يكون من الصعوبة بمكان تحديده في الواقع العملي ، ومع ذلك فأن هناك أربع عوامل يتم مراعاتها بوجه عام هي حجم البند والظروف بالإضافة إلى تكلفة وعائد مراجعة البند .

1- حجم البند Size of the Item

أن التطبيق الأكثر شيوعا للأهمية النسبية يتعلق بحجم البند محل الاعتبار ، حيث يعتبر المقدار النقدي الضخم المستبعد من القوائم المالية يعتبر جوهريا ، أن الحجم يجب أن يتم دراسته في صورة نسبية ، علي سبيل المثال النسبة المئوية لأحد الأسس الملائمة (مثل صافي الدخل ، إجمالي الأصول ، المبيعات وما إلى ذلك ......) مقارنه بالقيمة المطلقة ، أن

وجهة النظر القائلة بأن الحجم يعتبر محدد أساسي للأهمية يعني أن بالنسبة لأغراض التقرير المالي فأن الأهمية النسبية يمكن أن يتم الحكم عليها فقط بالارتباط بالبنود أو الأخطاء التي تكون قابلة للتحديد في صورة نقدية .

2- طبيعة البند Nature of the Item

أن طبيعة أي بند تمثل خاصية نوعية ، أن المراجع لا يمكن أن يحدد كميا قرار الأهمية النسبية في كافة الحالات ، حيث أن بنود معينة يمكن أن تكون جوهريا علي الرغم من أن المقدار النقدي قد لا يكون كبيرا جدا حتى يعتبره المراجع جوهريا .

وقد أقترح في مجال اتخاذ الأحكام الخاصة بالأهمية النسبية أن يتم مراعاة الجوانب التالية لطبيعة التحريف :-

- الأحداث أو العمليات التي تتسبب في التحريف .
- الشرعية والحساسية والنظامية والظروف المحتملة للأحداث أو العمليات .
- تحديد أي أطراف أخري مرتبطة .
- إيضاحات الحسابات والإفصاح المتأثرة .

3- ظروف الحدوث Circumstances of Occurrence

تعتمد الأهمية النسبية للخطأ علي ظروف حدوثه ، وهناك نوعين للظروف الملائمة :-

1- مستخدمي عملية اتخاذ القرار الاقتصادي للمعلومات المحاسبية .

2- سياق المعلومات المحاسبية التي يحدث فيها البند أو الخطأ .

وحيث أن الأهمية النسبية تعني التأثير علي قرارات المستخدم ، فأن المراجع يجب أن يكون لدية معرفة بالمستخدمين المحتملين للقوائم المالية وعملية قرارات المستخدمين . فإذا ما خضعت الشركة للمراجعة قبل أن يتم تسجيلها في أحد البورصات الوطنية أو قبل الحصول علي قرض أو تدخل في اندماج فأن المستخدمين سيكونوا من نوع واحد ، فإذا ما كانت القوائم خاصة بشركة مغلقة خضعت للمراجعة فأن المستخدمين سيكونوا من نوع مختلف .

وعلي سبيل المثال إذا ما كان المستخدمين الرئيسين للقوائم المالية هم الدائنين فأن المراجع قد يخصص حد منخفض للأهمية النسبية لتلك البنود في القوائم المالية التي تؤثر علي السيولة علي سبيل المثال الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة. وفي الجانب الأخر إذا ما كان المستخدمين الرئيسين هم المستخدمين أو المستثمرين المحتملين فأن المراجع قد

يخصص أهمية نسبية منخفضة للدخل ، ثانيا قد يكون التحريف في صورة أرقام مقارنة أو اتجاهات وقوائم مالية لمنشآت أو إدارات أو توقعات أصحاب المصلحة القابلة للمقارنة .

4- إمكانية الاعتماد والدقة ومقدار أدلة الإثبات

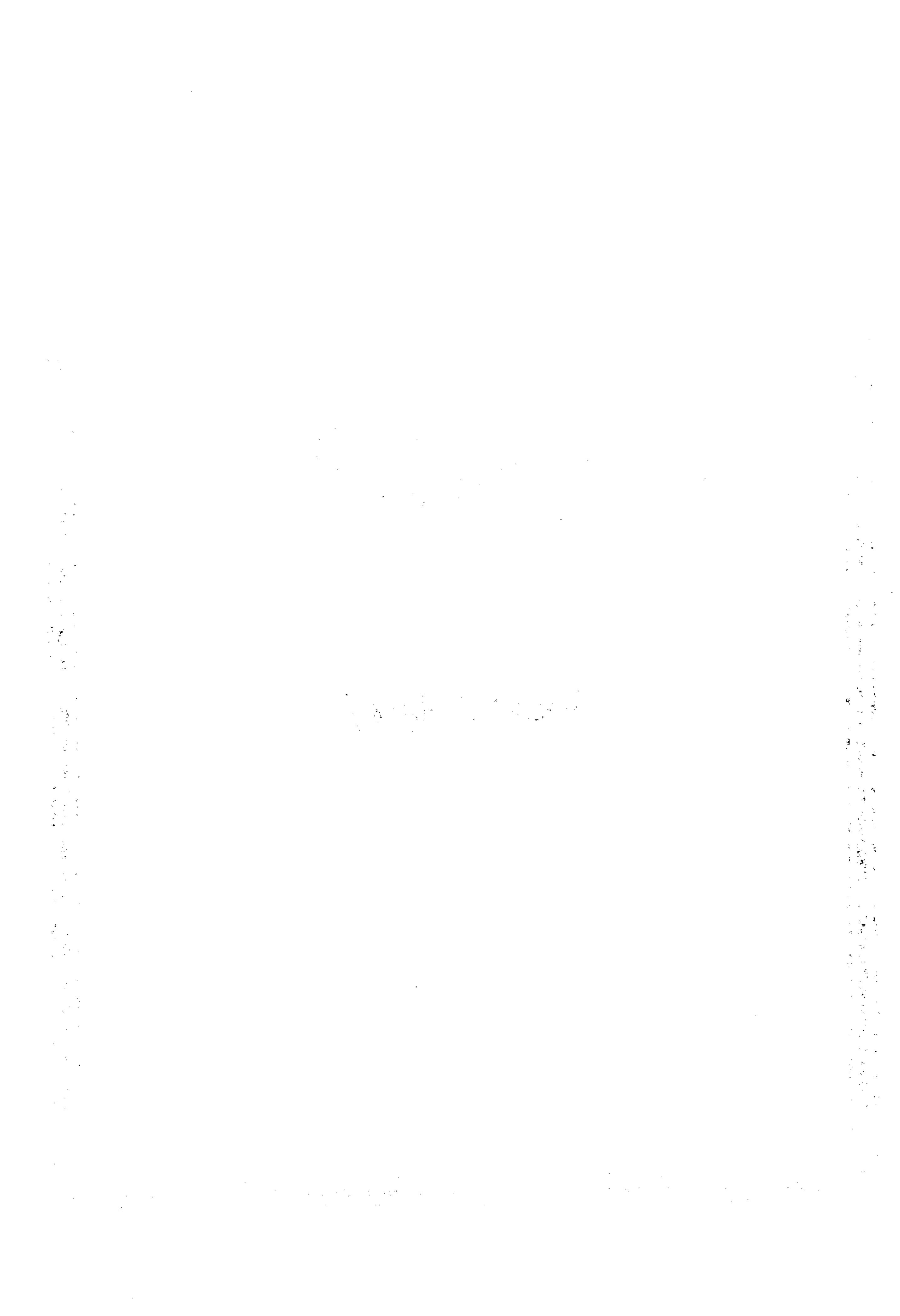
Reliability, Precision and Amount of Evidence

يجب علي المراجع أن يدرس الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر المراجعة عند أداء عملية المراجعة طبقا لمعيار الدولي للمراجعة رقم 320 . والسؤال المطروح هو ماذا يعني ذلك، وفي المعاينة الإحصائية توجد هناك علاقة ثابتة بين كل من :-

- إمكانية الاعتماد علي تأكيد معين تأسيسا المعاينة (في المراجعة يتحدد ذلك عن طريق مخاطر المراجعة) .
- دقة ذلك البيان (في المراجعة يتحدد ذلك عن طريق الأهمية النسبية)
- مقدار أدلة الإثبات التي يجب أن يتم جمعها من أجل عمل ذلك التأكيد .
- أن التغيرات في أحد تلك البنود الثلاثة لها مضامينها الخاصة بأحد الآمرين الآخرين .

الفصل السابع

الرقابة الداخلية



الفصل السابع

الرقابة الداخلية ومخاطر الرقابة

Internal Control and Control Risk

7/1 طبيعة ومفهوم الرقابة الداخلية .

7/2 أهمية الرقابة الداخلية .

7/3 مكونات الرقابة الداخلية .

7/4 بيئة الرقابة .

7/5 تقييم المخاطر .

7/6 نظم المعلومات والاتصال وعمليات المنشآت المرتبطة .

7/7 أنشطة الرقابة (إجراءات الرقابة) .

7/8 متابعة ضوابط الرقابة الداخلية .

7/9 تصميم ضوابط الرقابة الداخلية .

7/1 طبيعة ومفهوم الرقابة الداخلية

The Nature and Concept of Internal Control

أن الـرقابة الداخلية ليست هامة لأغراض الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية والمالية للمنظمة فقـط ، إنما هي جوهرية لإدارة المنشأة ، حيث أن كافة الأشخاص سواء المراجعين الخارجيين إلـى الإدارة إلى مجلس الإدارة إلى المساهمين في الشركات إلى الحكومة لديهم اهتمام بضوابط الرقابة الداخلية، ففي كثير من أجزاء العالم أكد المنظمين على أهمية الرقابة الداخلية عن طريق إلزام الإدارة بعمل تقارير سنوية عامه بشأن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية .

أن الإلـزام بوجـود ضوابط رقابة داخلية ينظر إليه بوجه عام على أنه أحد أكثر الخطوات الهامـة في تجنب المفاجآت السلبية ، فحتى في ظل الشركة التي لديها تفعيل في ضوابط الرقابة سوف تواجه المخاطر ، حيث أن ضوابط الرقابة الداخلية سوف تضمن أن المخاطر يتم تحديدها عند مرحلة مبكرة ، كما أن وجود إدارة مخاطر بالشركة سوف تحدد الطرق والإجراءات الخاصة بالتعامل مع تلك المخاطر إلى المدى الملائم .

وقـد تم في الفصل السابق الخاص بمرحلة فهم المنشأة وتقييم المخاطر والأهمية النسبية مناقشـة دراسـة الـرقابة الداخلـية كجزء هام في المرحلة الثانية من نموذج عملية المراجعة (التخطيط)، وقد سبق الذكر أيضا أن الخطوتين الأوليتين في إجراءات التخطيط تتمثل في الآتي :

1- أداء إجراءات مراجعة لفهم المنشأة وبيئتها متضمنة الرقابة الداخلية للمنشأة.

2- تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية للقوائم المالية .

بالنسبة لكلا من تلك الخطوتين فإن دراسة الرقابة الداخلية ومخاطر الرقابة تعتبر جوهرية، أمـا فـي ذلك الجزء فسوف يتم التركيز على أهمية الرقابة الداخلية والمفاهيم العامة المرتبطة بالرقابة الداخلية ومكوناتها .

فطبقـا للجنة المنظمات الراعية المعروفة بلجنة تريدواى Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (Coso) تـم تعريف الرقابة الداخلية علـى إنهـا عملية تتأثر وتنتج عن طريق مجلس إدارة المنشأة وأدارتها وأفراد أخرين مصممه لتوفير تأكـد معقول reasonable Assurance بهدف تحقيق عديد من الأهداف في المجالات التالـية :- فعالـية وكفاءة الإعمال ، إمكانية الاعتماد على التقرير المالي ، الالتزام بالقوانين

والتعليمات واجبة التطبيق بالإضافة إلى حماية الأصول ضد حيازة واستخدام أو التصرف فيها بشكل غير مصرح به . ويعكس ذلك التعريف عدة مفاهيم أساسية هي :-

1- الرقابة الداخلية هي عملية Process

فالرقابة الداخلية ليست أحد الأحداث أو الظروف وإنما هي مجموعة من التصرفات التي تتخلل أنشطة المنشأة ، تلك التصرفات تعتبر منتشرة وكامنة في الوسيلة التي تدير بموجبها الإدارة أعمال الشركة .

2- الرقابة الداخلية تتأثر بالأفراد Effected by People

فمجلس الإدارة والإدارة والعاملين الآخرين في أي منشأة يؤثرون في الرقابة الداخلية ، فأفراد أي منشأة يحققونها عن طريق ما يفعلونه ما يقولونه ، فالأفراد يضعون أهداف المنشأة كما يضعون أيضا آليات الرقابة محل تفعيل .

3- الرقابة الداخلية يمكن أن يتوقع أن توفر فقط تأكد معقول Reasonable Assurance

فالرقابة الداخلية لا توفر تأكد مطلق ، حيث يتأثر تفعيلها بالقيود الكامنة في كافة نظم الرقابة الداخلية ، تلك القيود تتضمن حقيقة أن الحكم البشري يمكن أن يكون على خطأ ، وقد يحدث انتهاك للرقابة الداخلية بسبب الفشل البشري على سبيل المثال الخطأ البسيط ، وقد يتم تجنب ضوابط الرقابة الداخلية عن طريق التواطؤ Collusion عن طريق فردين أو أكثر ، وأخيرا فأن الإدارة يمكن أن يكون لديها المقدرة على تخطي نظام الرقابة الداخلية .

4- الرقابة الداخلية يتم وضعها وتفعيلها لتحقيق الأهداف في أحد أو أكثر من المجموعات المنفصلة التالية :-

A- الأعمال Operations المرتبطة بالاستخدام الفعال والكفء لموارد المنشأة.

B- التقرير المالي Financial Reporting المرتبط بإعداد القوائم المالية المنشورة الممكن الاعتماد عليها .

C- الالتزام Compliance - المرتبط بالتزام المنشأة بالقوانين واللوائح واجبة التطبيق.

D- حماية الأصول .

مكونات الرقابة الداخلية Components of Internal Control

تتطلب المعايير الدولية أن يقوم المراجع بأداء إجراءات تقييم المخاطر للحصول على معرفة بمكونات الرقابة الداخلية ، وقد قام كل من تقرير Coso والمعيار الدولي للمراجعة رقم 315 بالتمييز بين مكونات الرقابة الداخلية التالية :

1- بيئة الرقابة .

2- عملية تقييم مخاطر المنشأة .

3- نظام المعلومات وعمليات المنشأة المرتبطة الملائمة للتقرير المالي والاتصال.

4- إجراءات الرقابة .

5- متابعة ضوابط الرقابة الداخلية .

يوضح الشكل رقم (7/1) مكونات الرقابة الداخلية من تقرير Coso الأكثر حداثة.

7/2 أهمية الرقابة الداخلية Importance of Internal Control

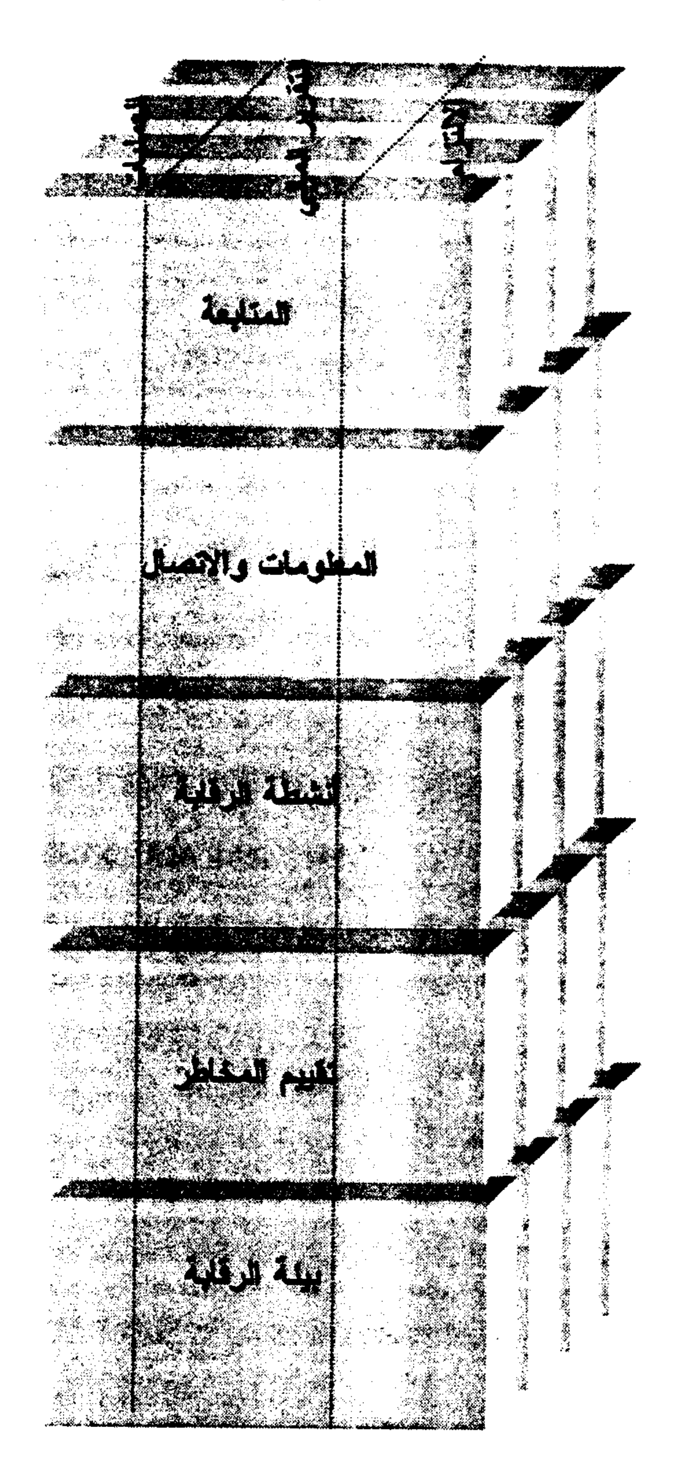
يتمثل السبب وراء وضع الشركة نظام للرقابة الداخلية في المساعدة على تحقيق الشركة لأدائها وربحيتها ومنع خسارة الموارد عن طريق الغش والوسائل الأخرى ، أن الرقابة الداخلية يمكن أن تساعد أيضا على ضمان وجود تقرير مالي ممكن الاعتماد عليه والالتزام بالقوانين واللوائح ، أن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة يتكون من كثير من السياسات والإجراءات الخاصة المصممة لتزويد الإدارة بتأكد معقول بان الغايات والأهداف التي تعتقد بأنها هامة للشركة سوف يتم الوفاء بها .

أن كل فرد في المنظمة لديه مسئولية في ضوابط الرقابة الداخلية سواء أكانت الإدارة أم مجلس الإدارة أم المراجعين الداخليين والعاملين الآخرين .

أن المدير التنفيذي يعتبر مسئولا تماما ، كما يجب أن يتحمل مسئولية تصميم نظام الرقابة الداخلية ، وتوفير القيادة والتوجيه على المديرين الرئيسيين ، وبطبيعة الحال المديرين الماليين وأعضاء العاملين المرتبطين ، أن مجلس الإدارة يوفر الحوكمة والإرشاد والأشراف ، أن المجلس القوي الفعال يعتبر قادرا بشكل أفضل على تحديد وتصحيح محاولات الإدارة في تخطي ضوابط الرقابة الداخلية ، أن الرقابة الداخلية يجب أن تكون ذات دور صريح أو ضمني لتوصيف وظيفة كل فرد في الشركة .

شكل رقم 1-7

مكونات الرقابة الداخلية - تقرير COSO



الدراسات المسحية للغش Fraud surveys

أن الدراسات المسحية السنوية للغش عن طريق منشاة KPMG (أحد منشأت المحاسبة الدولـية الأربـع الكـبار ، قد أوضحت أن 75% من المستجيبين قد أشاروا في التقرير أنهم لم يقوموا باكتشاف الغش في منظماتهم في السنة السابقة مقارنة بنسبة 62% من المستجيبين من المسـئولين التنفيذيين في مسح مماثل في عام 1998 أن غش الموظفين قد حدث بشكل أكثر تكـررا على الرغم من أن الغش في التقرير المالي قد ترتب عليه مزيد من التكاليف الضخمة ، حيـث أوضـحت إحـدى الدراسات المسحية في أخر عام 2003 ارتفاع دراماتيكي في ضوابط الرقابة الداخلية كوسيلة رئيسية متعلقة باكتشاف الغش من 15% إلى % 77 .

أن المسح الذي أجري بمعرفة منشاة KPMG في سنغافـورة قد اقر أن 43% من 1500 شـركة تـم خضوعها للدراسة المسحية قد أعتبر الغش بها مشكلة رئيسية ، حيث تم تحديد أن الأنـواع الرئيسـية لحـدوث الغش قد كانت بسبب ثلاثة عوامل هي عدم جودة ضوابط الرقابة الداخلـية ، تخطـى ضوابط الرقابة الداخلية بالإضافة إلى التواطؤ فيما بين الموظفين والطرف الثالـث ، وقـد وجد المسح أن تحري الإدارة والأعلام وضوابط الرقابة الداخلية تعد طرق تجعل معدل اكتشاف الغش مرتفعا.

أهداف رقابة الإدارة Management Control Objectives

أن الأنواع الرئيسية الثلاثة لأهداف الإدارة هي :

A) الأعمال الفعالة .

B) التقرير المالي .

C) والالتزام

أن الهـدف العـام للأعمـال الفعالـة Effective Operations يتمثل فـي حماية الأصول، فالأصـول المادية .على سبيل المثال النقدية والأصول غير المادية . على سبيل المثال حسابات المدينين . والمسـتندات والسجلات الهامة . على سبيل المثال اليوميات . للشركة يمكن أن يتم سرقتها أو سوء استعمالها أو تدميرها فعليا إلا إذا تم حمايتها عن طريق ضوابط رقابة داخلية كافية .

أمـا هـدف التقرير المالي Financial Controls فهو يتطلب معلومات دقيقة لأغراض القرارات الداخلية ، حيث أن الإدارة لديها مسئولية قانونية ومهنية للتأكيد على أن المعلومات قد

تـــم أعدادهـــا بشكل عادل طبقا للمعايير المحاسبية ، يتطلب من المنظمات أن تلتزم Comply بكثير من القوانين واللوائح بما فيها قانون الشركات وقانون الضرائب وتعليمات حماية البيئة .

أن إدارة الشـــركة تضـــع الأهداف وبعد ذلك تقوم بتطبيق ضوابط الرقابة الداخلية لضمان تحقـــيق تلـــك الأهـــداف ، علـــى سبيل المثال تتطلب الإدارة أن يتم تسجيل كافة تواريخ الطلب والتســـليم لكافة المنتجات طبقا لإجراءات الرقابة لمتابعة تحقيق الهدف الاستراتيجي بتنفيذ كافة أوامر التسليم في الوقت المناسب ، إلا أن كافة تلك الأحداث وضوابط الرقابة المناظرة لها قد لا تكون ملائمة لمراجعة القوائم المالية للمنشأة .

ضوابط الرقابة على التقرير المالي Financial Reporting Controls

يهتم المراجع بشكل رئيسي بضوابط الرقابة الداخلية التي تتعلق بإمكانية الاعتماد على نظم الـــرقابة المحاســـبية والداخلية للتقرير المالي ، تتعلق ضوابط الرقابة الداخلية بأهداف المنشأة الخاصـــة بـــإعداد القوائـــم المالـــية للأغراض الخارجية التي تعطي صورة صادقة وعادلة طبقا لمعايير المحاسبة المالية واجبة التطبيق .

ويتعيـــن أن تكـــون أمور الرقابة الداخلية للمراجع واضحة تماما ، فإذا كان المراجع قادرا علـــى تقيـــيم جودة نظم الرقابة المحاسبية والداخلية بالإضافة إلى التحقق من تفعيلها الصحيح خـــلال الســـنة محل المراجعة ، فأن المراجع قد يكون قادرا علي الاعتماد بشدة على تلك النظم لأغراض توفير أدلة إثبات المراجع الكافية .

أن المنطق وراء الاعتماد على نظم الرقابة المحاسبية والداخلية للشركة ذو وجهين ثنائيين هما :

أولا : أن الاعتماد على إجراءات المحاسبة والرقابة سوف تعزز من كفاءة المراجعة الخارجية ، فإذا تم تخفيف المخاطر الكامنة عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية الفعالة يكون مطلوب اختبارات تحقق أساسية أقل لجمع دليل إثبات المراجعة الكافي .

ثانـــيا : عن طريق اختبار إجراءات المحاسبة والرقابة الداخلية ، فإن المراجع يكون قادرا علـــى إضـــافة قـــيمة إلى العميل عن طريق تقييم جودة نظام الرقابة الداخلية وإعطاء توصيات لأغراض التحسين الإضافي .

أن الأعتـــبار الرئيسي للمراجع يتمثل فيما إذا كانت ضوابط الرقابة الخاصة تمنع أو تكتشف أو تصحيح التحريفات الجوهرية لمجموعات العمليات وأرصدة الحسابات والإفصاح أم لا وكيف يتم ذلك.

ضوابط الرقابة الداخلية على العمليات Controls Over Transactions

أي التأكيد الذي يتم وضعه عن طريق المراجعين على فهم ضوابط الرقابة الداخلية على مجموعة المعاملات بدلا من أرصدة الحسابات أو الإفصاح ، أن السبب في ذلك يكمن في أن دقة مخرجات النظام المحاسبي (أرصدة الحساب) تعتمد على دقة المدخلات والتشغيل (العمليات) . فإذا على سبيل المثال كانت ضوابط الرقابة الداخلية كافية للتأكد من أن كافة المطالبات من الفواتير والمتحصلات النقدية والمرتجعات والمخصصات صحيحة من ثم فإن الأرصدة الختامية لحسابات المدينين من المحتمل أن تكون صحيحة ، وتعتمد الإفصاحات بوجه عام علي أرصدة الحسابات .

نظام المعلومات الإدارية وضوابط الرقابة على العمليات والالتزام

Management Information System, Operations and Compliance Controls

يعتمد المراجعون بصفة رئيسية على ضوابط الرقابة المالية ، إلا أن ضوابط الرقابة الداخلية المرتبطة بالعمليات والضوابط الرقابية لأهداف الالتزام قد تكون أيضا ملائمة لعملية المراجعة ، أن المراجعين لديهم مسئولية هامة لأغراض اكتشاف غش الإدارة والعاملين وبدرجة أقل لبعض أنواع الأعمال غير القانونية ، أن ضوابط الرقابة الداخلية على البيانات غير المالية التي يستخدمها المراجع في الإجراءات التحليلية أو ضوابط الرقابة على الالتزام بقوانين ضرائب الدخل قد تكون ملائمة لعملية المراجعة ، كما أن الاستخدام الموسع لضوابط الرقابة على نظام المعلومات العامة مثل الوصول المقيد - بمعنى ضوابط الرقابة على كلمات السر- التي تقيد الوصول للبيانات تعتبر ملائمة لمراجعة القوائم المالية ، وعلى النقيض فإن ضوابط الرقابة الداخلية الخاصة بمنع الاستخدام الموسع على المواد في الإنتاج يعتبر غير ملائم بصفة عامة لمراجعة القوائم المالية .

تصميم وتطبيق ضوابط الرقابة الداخلية Design and Implementation of Controls

لفهم الرقابة الداخلية للمنشأة سوف يقوم المراجع بتقييم تصميم نظام الرقابة والحكم على ما إذا كان يتم تطبيقه بالفعل أم لا ، حيث يحدد ما إذا كان نظام الرقابة قد تم تصميمه لمنع واكتشاف أو تصحيح العمليات التي تحرف أرصدة الحساب أم لا.

وكما ذكر في المعيار الدولي للمراجعة رقم 315 فإن الرقابة الداخلية بغض النظرعن كيف تم تصميمها أو تشغيلها بشكل أفضل يمكن أن يزود فقط المنشأة بتأكد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة ، على سبيل المثال فأن الحكم البشري يمكن أن يقع في أخطاء ، كما يمكن أن تحدث

انتهاكات في الرقابة الداخلية بسبب الخطأ البشري ، أيضا فإن ضوابط الرقابة الداخلية يمكن أن يتم الاحتيال عليها عن طريق التواطؤ بين أثنين أو أكثر من الأشخاص ، أوقد تقوم الإدارة بتخطي أو أبطال الرقابة الداخلية ، على سبيل المثال قد تدخل الإدارة في اتفاقيات من جانب واحد مع العملاء الذين يغيرون من شروط وظروف العقد المعياري لمبيعات المنشأة بطرق من شأنها إعاقة عملية الاعتراف بالإيراد .

7/3 مكونات الرقابة الداخلية Component of Internal Control

تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مترابطة ومتداخلة هي :

1- بيئة الرقابة .

2- عملية تقييم المخاطر .

3- نظام المعاملات والاتصال وعمليات المنشأة المرتبطة .

4- إجراءات الرقابة .

5- متابعة ضوابط الرقابة الداخلية .

يعطـــي الشكل رقم (7/2) مزيد من التفصيل عن كل مكون ووصف له ، ويتعين إلا يتم التعامل مـــع عملية تقييم المخاطر على أنها مكون منفصل تماما ، حيث يتم تقييم المخاطر في كافة المكونات الأخـــرى – مخاطر بيئة الرقابة ، مخاطر نظام المعلومات ، مخاطر نقص إجراءات الرقابة والمخاطر الناتجة من غياب المتابعة الكافية .

7/4 بيئة الرقابة Control Environment

تعنـــي بيئة الرقابة الاتجاه العام والإدراك وتصرفات مجلس الإدارة والإدارة بخصوص نظام الـــرقابة الداخلية وأهميتها في المنشأة ، أن بيئة الرقابة لها تأثير منتشر على الطريقة التي يتم بموجـــبها هيكلة أنشطة المنشأة ، والطريقة التي يتم على أساس تحديد الأهداف والطريقة التي فـــي ضوئها يتم تقييم المخاطر ، أن بيئة الرقابة تتأثر بتاريخ وثقافة المنشأة ، فهي تؤثر على وعي وشعور أفراد الرقابة ، أن الشركات التي يتم رقابتها بفعالية تحدد اتجاه إيجابي للقدرة في القيمة وتضع سياسات وإجراءات ملائمة .

شكل رقم 2-7

مكونات هيكل الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكون	عناصر المكون
بيئة الرقابة	التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام والإدارة العليا والمديرين وملاك المنشأة والمرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها .	- النزاهة والقيم الأخلاقية . - الالتزام بالكفاية . - هؤلاء المسئولين عن حوكمة المنشأة (مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة) . - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل . - الهيكل التنظيمي . - تخصيص السلطة والمسئولية . - سياسات وممارسات الموارد البشرية
تقييم مخاطر الإدارة	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقا للإطار الدولي للتقرير المالي .	تأكيدات الإدارة : الوجود ، الاكتمال ، التقويم ، الغرض والإفصاح ، القياس والحدوث .
نظم المعلومات المحاسبية والاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل والتقرير عن عمليات المنشأة بالإضافة للاحتفاظ بالمساءلة المحاسبية عن الأصول المرتبطة .	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات ، الوجود ، الاكتمال ، الدقة ، التبويب ، التوقيت ، الترحيل والتلخيص .
أنشطة الرقابة (إجراءات الرقابة)	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي .	- الفصل الكافي للواجبات . - الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر) . - المستندات والسجلات الكافية (ضوابط الرقابة العامة على الكمبيوتر) . - الرقابة المادية على الأصول والسجلات . - الاختبارات المستقلة على الأداء .
المتابعة	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوبا .	غير واجبة التطبيق .

إدارة المنظمة Organizations Management

أن اتجـاه إدارة المـنظمة ، ونمطهـا الإدارة وثقافة الشركة وقيمتها تمثل جوهر الرقابة الفعالـة – فـإذا مـا اعتقدت الإدارة أن الرقابة هامة فان الآخرين في الشركة سوف يلاحظون سياسـات وإجراءات الرقابة ، وإذا ما شعر العاملين في المنظمة أن الرقابة ليست هامة للإدارة العلـيا بالتالـي فإنهـا لـن تكون هامة لهم ، أن بيئة الرقابة تتكون من التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاهات العامة للإدارة العليا والمديرين والملاك .

العناصر المساهمة في بيئة الرقابة الناجحة

Elements Contributing to a Successful Control Environment

هناك عدد كبير من العناصر الخاصة التي تساهم بنجاح في بيئة الرقابة الناجحة والتي قد يمكن أن تستخدم كمؤشرات لجودة بيئة الرقابة لأحد المنظمات ، تتمثل تلك العناصر في الآتي :

1- الاتصال والالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية .
2- الالتزام بالكفاية .
3- المشاركة عن طريق الذين يتحملون الحوكمة واستقلالية ونزاهة مجلس الإدارة
4- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل والقيادة عن طريق الرقابة علي سبيل المثال.
5- الهيكل التنظيمي .
6- تخصيص السلطة والمسئولية .
7- سياسات وممارسات الموارد البشرية .

النزاهة والقيم الأخلاقية Integrity and Ethical Values

تحـدد الـنزاهة والقـيم الأخلاقية للأفراد الذين يخلقون ويديرون ويتابعون ضوابط الرقابة الداخلية فعاليتها ، أن توصيل النزاهة والقيم الأخلاقية للشركة إلى العاملين بها والإلزام بها في الممارسة العملية يؤثر علي الطريقة التي بموجبها ينظر العاملين إلى عملهم ، أن تحديد المثال الجـيد ليس كافيا ، ويتعين على الإدارة العليا أن توصل شفويا قيم المنشأة والمعايير السلوكية إلى العاملين بها .

ويمكـن لـلإدارة أن تتصرف نحو تعظيم نزاهة الرقابة وتخفيض التحريف ، وقد تستبعد الإدارة الحوافـز والإغراءات التي تدفع الأفراد من العاملين إلى الارتباط بسلوك احتيالي أو غير

أخلاقي ، أن الحوافز الخاصة بالسلوك غير الأخلاقي تتضمن الضغوط للوفاء بأهداف الأداء غير الواقعية ، والمكافآت المرتبطة بالأداء المرتفع ونقاط القطع الأعلى والأدنى على خطط الحوافز ، بينما تتضمن مظاهر إغراء الموظفين بالارتباط بتصرفات غير صحيحة : ضوابط الرقابة غير الموجودة وغير الفعالة ، والإدارة العليا غير المدركة بالتصرفات المأخوذة عند المستويات التنظيمية الأدنى ، ومجلس الإدارة غير الفعال بالإضافة إلى العقوبات غير الهامة للسلوك غير الملائم .

أن توصل الإلزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية تعتبر العناصر الجوهرية التي تؤثر على فعالية تصميم وإدارة ومتابعة ضوابط الرقابة الداخلية ، يستخدم المراجع المعلومات التي تم جمعها عن طريق إدارة إجراءات تقييم المخاطر للحصول على فهم بتصميم ضوابط الرقابة الداخلية كدليل إثبات مراجعة لتدعيم تقييم المخاطر ، أن فعالية ضوابط الرقابة لا يمكن أن ترتفع فوق النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يخلقونها ويديرونها ويتابعونها ، أن النزاهة والقيم الأخلاقية تمثل عناصر جوهرية لبيئة الرقابة التي تؤثر على تصميم مكوناتها الأخرى .

الالتزام بالكفاية Commitment to Competence

أن بيئة الرقابة للشركة سوف تكون أكثر فعالية إذا ما كانت ثقافتها هي تلك التي يتم على ضوئها تقييم جودتها وكفايتها ، أن الكفاية Competeness هي المعرفة والمهارة الضرورية لتحقيق المهام التي تحدد وظيفة الفرد ، تحتاج الإدارة إلى تحديد مستويات لكفاية الوظائف الخاصة والتيقن من أن هؤلاء الذين يقومون بالتشغيل لديهم التدريب والخبرة والذكاء الضروري لأداء الوظيفة .

مشاركة هؤلاء المسئولين عن الحوكمة

Participation of those Charged with Governance

أن مشاركة هؤلاء المسئولين عن الحوكمة لاسيما مجلس إدارة الشركة ولجنة مراجعتها يؤثرون جوهريا على بيئة الرقابة وعلى اتجاه القيم ، أن مسئوليات الإرشاد والأشراف لمجلس الإدارة النشط والمرتبط والذي يمتلك درجة ملائمة من الخبرة الإدارية والفنية تعتبر هامة كرقابة داخلية فعالة .

وبسبب أن المجلس يجب أن يتم أعداده لمساءلة وتدقيق أنشطة الإدارة وتقديم وجهات نظر بديلة ، كما يجب أن يكون لديهم الشجاعة في التصرف في مواجهة الأخطاء الواضحة ، فانه من

الضروري أن يتكون المجلس على الأقل من مجموعة هامة من المديرين غير التنفيذيين ، على سبيل المثال فأن قانون Sarbanes-Oxley تطلب أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين من أجل أن يتم اعتبارهم مستقلين فأن عضو لجنة المراجعة قد لا يقبل أن يتقاضى أي أتعاب استشارية أو أية مكافآت من الشركة التي لهم حوكمة عليها أو كانت شقيقة مع أي من الشركات التابعة .

أن مسئوليات هؤلاء المسئولين عن الحوكمة لها أهمية خاصة في الشركات العامة ، وهذا تم إقراره في أدلة أفضل ممارسة على سبيل المثال الدليل المدمج لبورصة لندن والتعليمات الأخرى مثل قانون Sarbanes-Oxley ، أن مجلس الإدارة عادة ما يكون لديه لجنة للمكافآت مسئولة عن مكافأة المديرين التنفيذيين والإدارة ، فإذا ما كانت المكافأة ترتبط بالأداء فإن المجلس يجب أن يقاوم الضغوط الخاصة من الإدارة للتلاعب في التقرير المالي .

تقييم المراجع لهؤلاء المسئولين عن الحوكمة

Auditor Evaluation of those Charged with Governance

أن العوامل الهامة التي ينبغي مراعاتها عند تقييم مجلس الإدارة ومجلس الأمناء أو أي جهة نظير تتمثل في خبرة أو مكانة أعضائها ومدى ارتباطهم وتدقيق وفحص أنشطتهم وملائمة تصرفاتهم .

ويتمثل أحد العوامل الأخرى في الدرجة التي إليها يتم طرح الأسئلة الصعبة المرتبطة بخطط وأداء الإدارة ، أن التفاعل مع لجنة المراجعة مع المراجعين الداخليين والخارجيين ، ووجود ميثاق مكتوب للجنة المراجعة ونظامية ودورية الاجتماعات تعتبر عوامل مؤثرة على بيئة الرقابة .

فلسفة الأداء ونمط التشغيل Managements Philosophy and Operating Style

أن فلسفة الإدارة ونمط تشغيلها تمثل اتجاهها ومدخلها بشأن التقرير المالي والقضايا المحاسبية وإدارة مخاطر الأعمال ، أن المثال الشخصي المحدد عن طريق الإدارة العليا ومجلس الإدارة يوفر إنذار واضح للعاملين بشأن ثقافة الشركة وبشأن أهمية الرقابة ، على وجه التحديد يلعب المسئول الرئيسي في الشركة دورا رئيسيا في تحديد ما إذا كان التابعين من المرؤوسين يقررون الطاعة أو الاعوجاج أو تجاهل قواعد الشركة وأنواع مخاطر الأعمال المقبولة .

أن فلسفة الإدارة قد تخلق مخاطر جوهرية ، ان العنصر الرئيسي للمخاطر يمثل سيطرة الإدارة عن طريق أفراد قليلين . وقد يدرس المراجعون توجيه عديد من الاسئلة الرئيسية مثل هل الإدارة تأخذ في حياتها تقييم المخاطر ؟ أو هل المخاطر معاكسة ؟ وما هو اتجاه الإدارة تجاه متابعة مخاطر الأعمال .

الهيكل التنظيمي Organization Structure

أن الهيكل التنظيمي للمنشأة يوفر إطار العمل الذي داخلة يتم تخطيط وتنفيذ والرقابة على أنشطة المنشأة ومتابعتها ، أن الاعتبارات الهامة تتمثل في وضوح خطوط السلطة والمسئولية، والمستوى الذي في ضوئه يتم وضع السياسات والإجراءات ومدى التمسك بتلك السياسات والإجراءات ، وكفاية الأشراف ومتابعة الأعمال المركزية وملائمة الهيكل التنظيمي لحجم وتعقد الشركة ، وعن طريق فهم الهيكل التنظيمي للمنشأة يمكن للمراجع أن يكتشف العناصر الإدارية والوظيفية للمنشأة وكيف يمكن الرقابة على السياسات المنفذة .

تخصيص السلطة والمسئولية Assignment of Authority and Responsibility

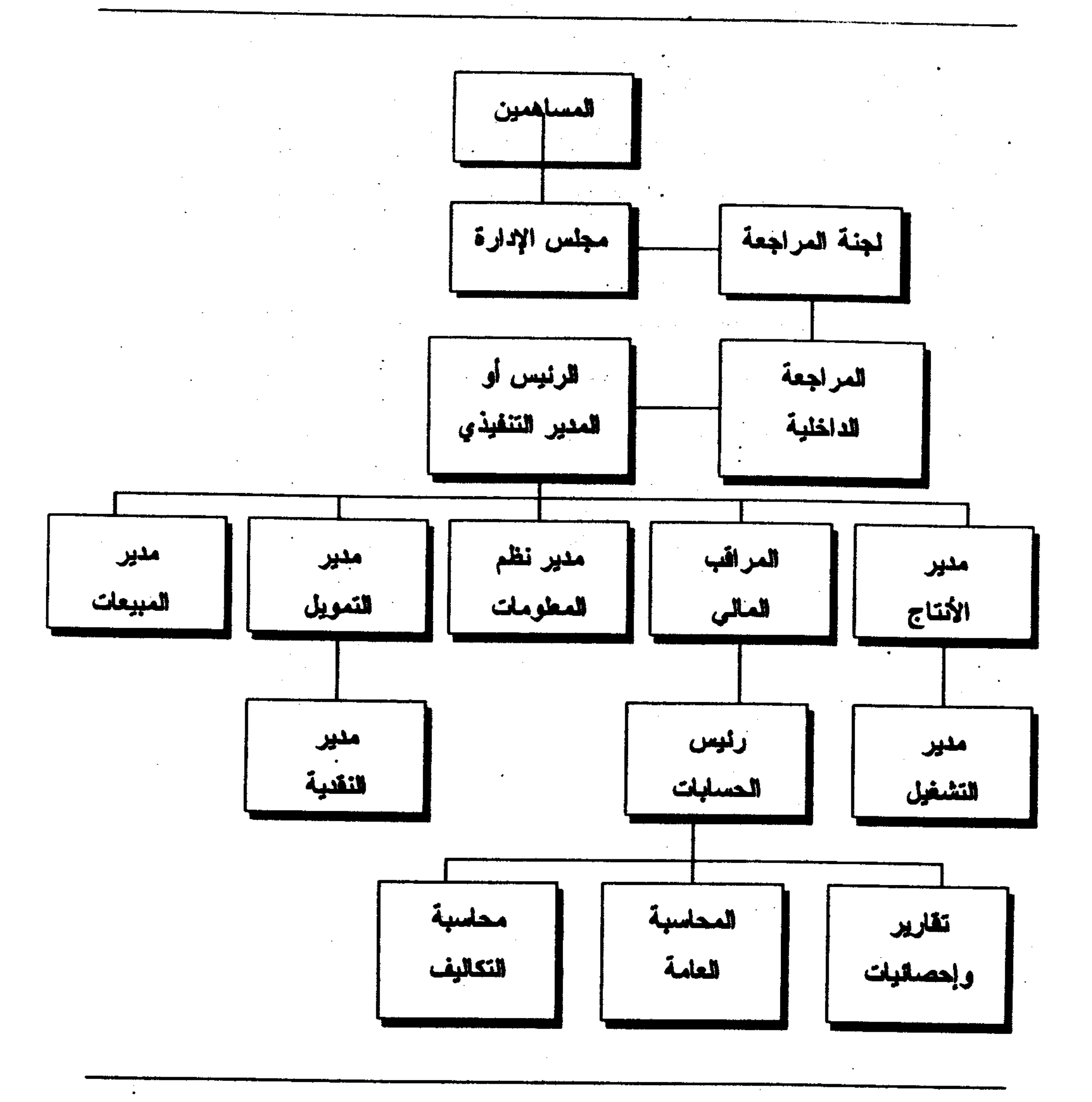
كيف يتم تخصيص السلطة والمسئولية خلال المنظمة ، وكيف يكون للخطوط المرتبطة للتقرير تأثير على ضوابط الرقابة الداخلية ، على سبيل المثال قد يتطلب البنك أن يوقع موظفين على كافة الشيكات المكتوبة التي تزيد عن مقدار معين ، أن المسئولية وتفويض السلطة يجب أن يتم تخصيصها بوضوح، أن كيفية توزيع المسئولية يتم شرحه عادة في أدلة سياسة الشركة الرسمية .

حيث تصف تلك الأدلة السياسات على سبيل المثال ممارسة الأعمال ، ومسئوليات وواجبات وقيود وظيفة كل موظف – (متضمنا توصيفات الوظائف المكتوبة) ، أن المراجع يجب أن يدرس ما إذا كانت الإدارة قد حددت دليل رسمي للسلوك إلا أنها على الرغم من ذلك تصرف بطريقة من شأنها التجاوز عن الانتهاكات لذلك الدليل أو الترخيص بالاستثناء عليه .

يعطى الشكل رقم (7/3) تنظيم لأحد الشركات التي توضح الفصل التنظيمي للواجبات وتخصيص السلطة والمسئوليات للأفراد العاملين بقسم المحاسبة .

شكل رقم (3 / 7)

الخريطة التنظيمية للفصل بين الواجبات وتخصيص السلطة والمسئولية



سياسات وممارسات الموارد البشرية Human Resource Policies and Practice

أن الأفراد هي أكثر عناصر بيئة الرقابة أهمية – وهذا ما يفسر سبب جوهرية سياسات وممارسات الموارد البشرية ، فعن طريق وجود أفراد عاملين يتسمون بالصلاحية والكفاية يمكن تعويض مواطن الضعف الموجودة في ضوابط الرقابة الأخرى بالإضافة إلى إمكانية استمرار الحفاظ على قوائم مالية موثوق فيها ، أن الأفراد الأمناء والأكفاء قادرين على أداء مستوى مرتفع من الأداء .

أن الشركة يجب أن تأخذ حرصها عند التعيين والتدريب والتقييم والنصح والترفيه والتعويض بالإضافة إلى التصرفات العلاجية ، أن ممارسات التعيين التي يتضمن المقابلات الرسمية للتوظيف وإثبات النزاهة وجوانب السلوك الأخرى تؤدي إلى تعيين العاملين الأكثر جـــودة ، كما أن التدريب يحسن المهارات الفنية للعاملين كما يوصل أدوارهم المستقبلية في المنشاة ، أما تدوير العاملين والترفيه الموجهة عن طريق تقييمات دورية للأداء توضح اتصال المنشأة بأفرادها ، كما تخـــدم برامج التعويض المتنافسة التي تتضمن الحوافز النقدية في التحفيز والالتزام بالأداء المطلوب .

وأخيرا وليس أخرا فان التصرفات التأديبية ترسل رسالة بأن انتهاكات السلوك المتوقع لن يتم التساهل بشأنها .

الأثر المتجمع لضوابط الرقابة الداخلية Cumulative Effect of Controls

عندما يتم تحليل بيئة الرقابة يجب على المراجع أن يفكر بشأن الأثر المتجمع للعناصر المختلفة لبيئة الرقابة ، أن مظاهر القوة في أحد العناصر قد تخفف من أوجه الضعف في أحد العناصر الأخرى ، على سبيل المثال فإن مجلس الإدارة النشط والمستقل قد يؤثر على فلسفة ونمط تشغيل الإدارة العليا ، وبشكل بديل فإن سياسات الموارد البشرية الموجهة تجاه تعيين العاملين ذو الكفاية في قسم المحاسبة قد لا تخفف من التميز القوي عن طريق الإدارة العليا للمغالاة في الأرباح .

العوامل التي على أساسها يتم تقييم الرقابة الداخلية

Factors on Which to assess Internal Control

يحدد الشكل رقم (7/4) القضايا التي قد تركز على تقييم بيئة الرقابة الداخلية تأسيسا على تقريـــر Coso ، تلـــك العناصـــر تمثل العوامل التي يتعين دراستها عند أداء تقييم بيئة الرقابة لتحديد ما إذا كانت هناك بيئة رقابة موجبة إلا أن غياب تلك العناصر أو اتسامها بالمعاكسة

شكل رقم (7/4)

العوامل التي على أساسها يتم تقييم بيئة الرقابة الداخلية

النزاهة والقيم الأخلاقية

(التوصل والالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية)

- وجـود وتطبـيق أدلة السلوك والسياسات الأخرى المرتبطة بممارسات الأعمال المقبولة وتعارض المصالح أو المعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي .

- التعاملات مع الموظفين والموردين والعملاء والمستثمرين والدائنين والمنافسين والمراجع ... الخ (على سبيل المثال ما إذا كانت الإدارة تدير أعمالها تأسيسا على خطة أخلاقية مرتفعه والإصرار على أن الآخرين يفعلون ذلك أو دفع انتباه قلـيل للقضايا الأخلاقية) .

- الضغط للوفاء بأهداف أداء غير واقعية لاسيما الخاصة بالنتائج قصيرة الأجل للمدى الذي تتأسس عليه التعويضات في تحقيق أهداف تلك الإدارة .

الالتزام بالكفاية

- توصيفات الوظيفة سواء الرسمية أو غير الرسمية أو الوسائل الأخرى لتحديد المفاهيم التي تتضمن تلك الوظائف الخاصة .

- تحليل المعرفة والمهارات المطلوبة لأداء الوظائف بكفاية .

مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة

المشاركة عن طريق المسئولين عن الحوكمة

- الاستقلال عن الإدارة .

- التتابع والتوقيت المرتبط بالاجتماعات التي يتم عقدها مع المسئولين الرئيسين والماليين والمحاسبين بالشركة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين .

- الكفايـة والتوقيـت المناسب المرتبط بتوفير المعلومات لمجلس الإدارة وأعضاء اللجنة أو السـماح بمـتابعة أهداف واستراتيجيات الإدارة والموقف المالي للمنشأة ونتائج تشغيلها وشروط الاتفاقيات الجوهرية .

- الكفايـة والتوقيـت الملائـم التي ترتبط بتقييم مجلس الإدارة ولجنة المراجعة بالمعلومات الحساسـة ، والفحص والتصرفات غير الصحيحة (على سبيل المثال مصروفات السفر للمديرين

في الإدارة العليا ، والدعاوى القضائية الجوهرية ، واختلاس أو سوء استخدام أصول الشركة وانتهاكات قواعد تداول المعلومات الداخلية بالإضافة إلى المدفوعات غير القانونية) .

فلسفة الإدارة ونمط التشغيل

- طبيعة مخاطر الأعمال المقبولة - على سبيل المثال ما إذا كانت الإدارة تدخل في مشروعات مرتفعة المخاطر أو وجود تحفظ شديد لها في قبول المخاطر.
- تتابع التفاعل بين الإدارة العليا والإدارة التشغيلية .
- الاتجاهات والتصرفات تجاه التقرير المالي متضمنا النزاعات على تطبيق المعالجات المحاسبية .

الهيكل التنظيمي

- ملائمة الهيكل التنظيمي للمنشأة وقدرتها على توفير تدفق ملائم للمعلومات الضرورية لإدارة أنشطتها .
- كفاية تحديد المسئوليات الرئيسية للمديرين وفهمهم لتلك المسئوليات .

تخصيص السلطة والمسئولية

- تخصيص المسئولية وتفويض السلطة للتعامل مع الغايات والأهداف التنظيمية والوظائف التشغيلية والمتطلبات التنظيمية متضمنة المسئولية الخاصة بنظم المعلومات وإجراءات الترخيص للتغيرات .
- ملائمة المعايير والإجراءات المرتبطة بالرقابة متضمنا توصيفات وظيفة العاملين .
- الأعداد الملائمة للأفراد لاسيما بالنسبة لتشغيل البيانات والوظائف المحاسبية ومع مسئوليات المهارات المطلوبة لحجم المنشأة وطبيعة وتعقد الأنشطة والنظم .

سياسات وممارسات الموارد البشرية

- المدى الذي إليه يتم تفعيل السياسات والإجراءات الخاصة بتعيين وتدريب وترقية وتعويض العاملين .
- ملائمة التصرف العلاجي بالاستجابة إلى الخروج عن السياسات والإجراءات الموافق عليها.
- كفاية اختبارات خلفية المرشح للعمل لاسيما تجاه التصرفات السابقة والنشطة محل الاعتبار التي تعتبر غير مقبولة للمنشأة .
- كفاية الاحتفاظ بالعاملين ومعايير الترقية وأساليب جمع المعلومات (على سبيل المثال تقييمات الأداء) والعلاقة مع دليل السلوك أو الإرشادات السلوكية الأخرى .

يشــير إلــى وجود بيئة رقابة سالبة ، أن عناصر بيئة الرقابة السلبية على سبيل المثال الإدارة غــير الأخلاقــية ، الإدارة ذات الــنزاهة المنخفضة أو الإدارة غير الكفئة أو الضعيفة تزيد من مخاطر التحريف المالي بالإضافة إلى تواصل مخاطر الأعمال ، فإذا لم يقم مجلس الإدارة بالوفاء بمســئولياته الإشرافية أو تكاسله أو ارتخاءه فــي ذلك سيؤدي إلــي زيادة المخاطــر ، كما أن التدريب الضعيف للعاملين وعدم القدرة على الاحتفاظ بهم أو الفقر الأخلاقي لهم من شأنه زيادة مخاطر عدم تفعيل ضوابط الرقابة الداخلية وعدم تنفيذها .

7/5 تقييم المخاطر Risk Assessment

أن كافــة مكونات الرقابة الداخلية بداية من بيئة الرقابة حتى المتابعة يجب أن تخضع إلي تقيــيم المخاطــر التــي تتضمنها ، أن تقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المراجع للمخاطر رغما عن الارتباط الوثيق بهما ، أن الإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الــرقابة الداخلية لتدنية الأخطاء والمخالفات ، بينما يقوم المراجعون بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشــأن دليل الإثبات المطلوب في عملية المراجعة، أن مدخلي تقييم المخاطر مرتبطان ببعضهما حيث إذا ما قامت الإدارة بتقييم المخاطر والاستجابة لها بفعالية ، فإن المراجع يحتاج نمطيا إلى تجمــيع دلــيل إثبات مراجعة أقل مقارنة بالموقف الخاص تفشل الإدارة حيث أن مخاطر الرقابة تكون عندئذ منخفضة .

مخاطر الأعمال الداخلية والخارجية Internal and External Business Risk

أن المخاطر الخاصة بالمنظمة قد تنشأ من عوامل خارجية أو داخلية ، فخارجيا يمكن أن تؤثر التطورات التكنولوجية على طبيعة وتوقيت البحوث والتطور أو قد تؤدي إلى تغير في التأمين ، أن احتياجات العميل المتغيرة يؤثر على تطوير المنتج وتسعيره وضمانات ما بعد البيع والخدمة، كما يمكن أن تفرض التشريعات واللوائح الجديدة تغيرات في السياسات والاستراتيجيات التشغيلية ، كما أن التغيرات الاقتصادية لديها تأثر على القرارات المرتبطة بالتمويل والنفقات الرأسمالية والتوسع أن المخاطر الناشئة من العوامل الداخلية قد تتضمن تعطيل نظم تشغيل المعلومات ، وجودة العاملين والتدريب ، والتغيرات في مسئوليات الإدارة وفرص ارتكاب الاختلاس بسبب طبيعة أنشطة المنشأة وقابلية وصول العاملين للأصول بالإضافة إلى وجود لجنة مراجعة غير فعالة .

تحديد مخاطر المنشأة Identify Risks of a Business

كثير من الأساليب قد تم تطويرها لتحديد المخاطر العامة للمنشأة ، أن غالبيتها تتضمن تحديد ووضع الأولوية للأنشطة ذات المخاطر المرتفعة .

أن أحد الطرق التي تتبع تلك الإجراءات ما يلي :

- تحديد الموارد الجوهرية للمنشأة التي تتسم بأنها ذات مخاطر .
- تحديد الالتزامات المحتملة التي قد تنشأ .
- فحص المخاطر التي تنشأ في الماضي .
- دراسة أي مخاطر إضافية مفروضة عن طريق أهداف جديدة أو عوامل خارجية جديدة .
- البحث عن التغير المتوقع عن طريق دراسة المشاكل والفروض على أساس مستمر ومتصل.

الظروف التي قد تزيد المخاطر Conditions that May Increase Risk

أن هناك ظروف معينة يمكن أن تزيد المخاطر وتستحق الدراسة الخاصة، تلك الظروف تتمثل في بيئة التشغيل المتغيرة ، العاملين الجدد ، نظم المعلومات الجديدة، النمو السريع ، والتكنولوجيا الجديدة ، والخطوط والمنتجات والأنشطة الجديدة ، وأعاده هيكلة الشركة بالإضافة إلى العمليات الأجنبية .

يصور الشكل رقم (7/5) قائمة استقصاء للرقابة الداخلية لتقييم المخاطر .

7/6 نظم المعلومات والاتصال وعمليات المنشأة المرتبطة

Information Systems, Communication and Related Business Processes

أن كل منشأة يجب أن يكون لديها معلومات دائمة ترتبط بكل من الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل من النماذج المالية وغير المالية ، أن المعلومات يجب أن يتم تحديدها عن طريق الإدارة بشكل ملائم كما يجب أن يتم توصيلها إلى الأفراد الذين يحتاجونها في شكل وإطار زمني معين تتلاءم وأداء وظائفهم .

أن المعلومات الملائمة للتقرير المالي يتم تسجيلها في النظام المحاسبي وهى تخضع لإجراءات الإدخال والتسجيل والتشغيل والتقرير عن عمليات المنشأة ، أن جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على أنشطة المنشأة وأعداد تقارير مالية موثوق فيها .

شكل رقم (5 /7)

قائمة أستقصاء كأداة للتقييم بهدف تقييم المخاطر

الأعتبارات	التعليقات نعم/لا
أهداف المنشأة الواسعة Entity-Wide Objectives	تعليقات
- صف اهداف المنشأة الواسعة والأستراتيجيات الرئيسية التي تم وضعها	مرفقة
1 - هل قامت الأدارة بوضع اهداف المنشأة الواسعة ؟	1
2 - هل تم توزيع المعلومات الخاصة باهداف المنشأة الواسعة للعاملين ومجلس الإدارة ؟	2
3 - هل حصلت الإدارة على تغذية عكسية من المديرين الرئيسيين والعاملين الآخرين والمجلس مع الإشارة إلى أن الأتصال بالعاملين كان فعالا .	3
الأستراتيجيات Strategies	
4 - جعل الأستراتيجيات ترتبط وتتسق مع أهداف المنشأة الواسعة ؟	4
5 - هل تدعم الخطة الأستراتيجية أهداف المنشأة الواسعة ؟	5
6 - هل الخطة الأستراتيجية تناولت تخصيصات وتحديد أولويات الموارد ذات المستوى المرتفع ؟	6
الخطط والموازنات Plans and Budgets	
7 - هل خطط الأعمال والموازنات تتسق مع اهداف المنشأة الواسعة ؟	7
8 -هل الأفتراضات الكامنة الخاصة بالخطط والموازنات تعكس الخبرة التاريخية والظروف الحالية للمنشأة ؟	8
9 - هل الخطط والموازنات موجودة عند مستوى تفصيل ملائم لكل مستوى أدارى؟	9
الأهداف على مستوى الأنشطة Activity- Level Objectives	
هل تم تحديد الأهداف لكل من الأنشطة التالية :	
10 - الأعمال .	10
11 - التسويق والمبيعات .	11
12 - الخدمات .	12
13 - حسابات المدينين للعملية .	13
14 - التأمين .	14

15 – حساب الدائنين للعملية .	15
16 – أموال العملية .	16
17 – الأصول الثابتة .	17
18 – مزايا ومعلومات التقاعد .	18
19 – الأجور.	19
20 – تكاليف المنتج .	20
21 – الألتزام الضريبي .	21
22 – التقرير المالي والإدارى .	22
23 – الموارد البشرية والخدمات الإدارية .	23
24 – العلاقات الخارجية .	24
25 – تكنولوجيا المعلومات .	25
26 – التطوير التكنولوجي .	26
27 – الأمور القانونية .	27
28 – هل الأهداف المرتبطة بالنشاط تتسق مع بعضها البعض ؟	28
29 – هل الأهداف المرتبطة بالنشاط مرتبطة بالأهداف الواسعة للمنشأة والخطط الأستراتيجية ؟	29
30 – هل الأهداف الواسعة للمنشأة تم فحصها من فترة إلى أخري من حيث ملائمتها المتصلة ؟	30
31 – هل الأهداف المرتبطة بالنشاط مكملة وملزمة داخل الأنشطة ؟	31

أن الأمر ليس مجرد فقط موضوع للتقرير ، حيث أن الاتصال يحدث على نطاق واسع حيث يتم التدفق لأسفل أو عبر وخلال وأعلي المنظمة ، أن كافة الأفراد العاملين يتعين أن يحصلوا على رسالة واضحة من الإدارة العليا المتحكمة في المسئولية يتعين أن تؤخذ بجدية ، كما يتعين علي العاملين فهم دورهم الخاص في نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى كيفية ربط أنشطة هؤلاء الإفراد بعمل الآخرين، وكيف يتم التقرير عن المعلومات الهامة إلى الإدارة العليا ، هناك أيضا متطلب أن يكون هناك اتصال فعال مع الأطراف الخارجية على سبيل العملاء والموردين والمنظمين .

محتويات نظام المعلومات Information System Includes

تستخدم المنظمة مصفوفة للمعلومات ، حيث تتضمن نظم المعلومات عن طريق الشركات النظام المحاسبي ، نظام الإنتاج ، معلومات الموازنة ، نظام الأفراد وبرمجيات التطبيقات الخاصة

بتشغيل الكميات والعمليات الحسابية والعرض والاتصالات وقواعد البيانات بالإضافة إلى كافة السجلات والملفات المتولدة عن طريق تلك البرمجيات - على سبيل المثال سجلات العملاء والبائعين ، أن نظام المعلومات يتضمن أيضا المعلومات الخاصة بالأحداث والأنشطة والظروف الخارجية الضرورية لاتخاذ قرارات أعمال مدروسة والالتزام بالتقرير المالي .

يبين الشكل رقم (7/6) المدخلات والنظم الفرعية والمراجعات النمطية لنظام المعلومات .

نظام وعمليات نظام معلومات التقرير المالي

Financial Reporting Information System and Processes

يجب أن يحصل المراجع عند أداء عملية المراجعة على فهم بنظام المعلومات وعمليات المنشأة ذات الصلة الملائمة لأغراض التقرير المالي في المجالات التالية :

1 – مجموعة العمليات في أعمال المنشأة التي تتسم بالجوهرية للقوائم المالية.

2 – الإجراءات داخل تكنولوجيا المعلومات والنظم اليدوية التي عن طريقها يتم إدخال تلك العمليات وتسجيلها وتشغيلها والتقرير عند حدوثها حتى يتم تضمينها في القوائم المالية .

3 – السجلات المحاسبية ذات الصلة والمعلومات المؤيدة والحسابات الخاصة في القوائم المالية وكيف يتم إدخال وتسجيل وتشغيل التقرير عن العمليات .

4 – كيف يتعامل نظام المعلومات مع الأحداث والظروف بخلاف تلك الخاصة بالعمليات والتي تتسم بالجوهرية للقوائم المالية .

5 – عملية التقرير المالي المستخدمة لأعداد القوائم المالية للمنشأة متضمنا التقديرات والأفصاحات المحاسبية الجوهرية .

إجراءات عملية تكنولوجيا المعلومات IT Transaction Procedures

تتضمن الإجراءات التي عن طريقها يتم إدخال وتسجيل وتشغيل العمليات والتقرير عنها من حدوثها إلى تضمينها في القوائم المالية ، قيود أجماليات العملية داخل الأستاذ العام (أو السجلات المكافئة) ، بالإضافة إلي إجراءات إدخال وتسجيل وتشغيل قيود اليومية ، أن الإجراءات الهامة على وجه التحديد تتمثل في تلك المرتبطة بفهم التعديلات المتكررة أو غير المتكررة أو غير العادية على القوائم المالية .

شكل رقم (7/6)

المدخلات والنظم الفرعية ومخرجات نظام المعلومات

المدخلات

1- العمليات المحاسبية .

2- المراسلات .

3- المعلومات الشخصية .

4- معلومات العميل والبائع .

5- أهداف ومعايير المنشأة .

6- المعلومات الخاصة بالأحداث والأنشطة والظروف الخارجية .

النظم الفرعية

7- النظام المحاسبي .

8- سجلات العميل والبائع .

9- نظام الإنتاج .

10- نظام الموازنة .

11- نظام الأفراد .

12- برمجيات نظم الكمبيوتر .

13- برمجيات تطبيقات الكمبيوتر .

المخرجات

14- التقارير المحاسبية .

15- تقارير الموازنة .

16- تقارير الإنتاج .

17- تقارير التشغيل .

18- المراسلات .

19- كافة السجلات والملفات المستخرجة عن طريق برمجيات التطبيقات .

أن تكنولوجيا المعلومات قد تستخدم لتمويل المعلومات أتوماتيكيا من نظم تشغيل العملية إلى الأستاذ العام إلى التقرير المالي ، أن العمليات وضوابط الرقابة المؤتمنة في تلك النظم يمكن أن تخفض من مخاطر الخطأ غير المقصود إلا أنها ، تخلق مخاطر جديدة ، وعندما تستخدم تكنولوجيا المعلومات لتحويل المعلومات أتوماتيكيا فقد يكون هناك دليل إثبات قليل أو غير مرئي للتداخل غير المرخص به في نظم المعلومات – إذا ما حدثت .

يجب أن يفهم المراجع أيضا كيف يتم مواجهة التشغيل غير الصحيح للعمليات ، على سبيل المثال هل يوجد ملف معلق أوتوماتيكي وإذا ما كان الأمر كذلك فكيف يتم توضيح البنود المعلقة في الوقت المناسب ؟ وكيف يتم المحاسبة عن عمليات تخطي وانتهاك النظام لضوابط الرقابة الداخلية عليه ؟ .

مخاطر تكنولوجيا المعلومات IT Risks

يجب أن يكون المراجع على أدراك بتكنولوجيا المعلومات التي تضع مخاطر على الرقابة الداخلية للمنشأة متضمنا :

1- الاعتماد على النظم والبرامج التي تقوم بتشغيل البيانات على نحو غير دقيق وتشغيل البيانات غير الدقيقة أو كلاهما .

2 – الوصول غير المرخص به إلى البيانات التي قد تؤدي إلى تدمير البيانات أو التغير غير الصحيح للبيانات متضمنا تسجيل العمليات غير المرخص به أو غير القائمة أو التسجيل غير الدقيق للعمليات .

3 – التغيرات غير المرخص بها للبيانات في الملفات الأساسية .

4 – التغيرات غير المرخص بها للنظم أو البرامج .

5 – الفشل في إجراء تغيرات ضرورية للنظم أو البرامج .

6 – التداخل اليدوي غير الملائم .

7 – الخسارة المحتملة للبيانات أو عدم القدرة على الوصول للبيانات طبقا لما هو مطلوب .

مخاطر المدخلات Input Risks

توجد المخاطر في كافة مستويات نظام المعلومات ولكنها ترتبط على وجه التحديد بالمدخلات ، أن المدخلات يجب أن تكون فقط في متناول الأشخاص والنظم الذين لديهم وصول مرخص إليها ، أن إدخال البيانات يجب أن تكون في أمن بعيدا عن أي وصول غير مرخص به ،

كما يجب أن تكون المدخلات دقيقة Accurate (يتم إدخال بيانات صحيحة على نحو سليم) وشرعية Valid (أن يتم الموافقة على العملية أو الترخيص بها) وكاملة Complete (يجب أن يتم إدخال كافة العمليات الشرعية عن طريق النظام) ، أن النظم الفرعية يجب أن تقوم بتشغيل العمليات على نحو كامل ودقيق (حيث يجب أن يتم تشغيل كافة البيانات الخاصة بالعمليات في الأستاذ العام ، كما يجب أن يتم عكس كافة البيانات التي تم إدخالها في الأستاذ العام) ، أن نقص ضوابط الرقابة الداخلية أو عدم وجود ضوابط رقابية كافية في الترخيص ومدخلات البيانات والتشغيل عن طريق النظم الفرعية تزيد من المخاطر.

النظام المحاسبي Accounting System

قد ينظر المراجع لأغراض الرقابة الداخلية وتوثيقها إلى النظام المحاسبي على أنه مجموعة أو سلسلة من الخطوات التي عن طريقها يتم التعامل مع الأحداث الاقتصادية عن طريق الشركة، حيث يتم تسجيلها وتجميعها في دفاتر الأستاذ ويتم كلية عليه في القوائم المالية، أن ضوابط الرقابة الداخلة مطلوبة لضمان أن كافة الأحداث الاقتصادية قد تم أخذها في الحسبان عن طريق النظام المحاسبي أو أن العمليات التي تعدل وتلخص المعلومات المالية لم تتضمن أية أخطاء .

لأغراض فهم النظام المحاسبي على نحو كاف يجب على المراجع أن يحدد مجموعات العمليات الرئيسية للمعاملات في أعمال العميل وفهم عملية التقرير المحاسبي والمالي بشكل شامل من ناحية كيفية إدخال المعاملات حتى تضمينها في القوائم المالية ، ويتعين علي المراجع في هذا الشأن تحديد السجلات المحاسبية الهامة والمستندات المدعمة ومختلف الحسابات في القوائم المالية .

عملية التقرير المالي Financial Reporting Process

يجب أن يعرف المراجع كيف تقوم الشركة بتوصيل الأمور الهامة المرتبطة بالتقرير المالي، أن قنوات الاتصال المفتوحة تساعد على ضمان أن التوقعات قد تم التقرير عنها ، ولأغراض تقييم نظام الاتصال سوف يقوم المراجع بمراعاة ما يلي :

- الفعالية في كيفية توصيل واجبات العاملين ومسئوليات الرقابة .
- تحقيق قنوات الاتصال للأفراد الذي يعدون تقارير عن الأمور غير الملائمة أو التي لا تتفق مع قواعد السلوك .

- تقبل الإدارة لمقترحات العاملين بالوسائل الخاصة بالالتزام بالجودة والإنتاجية أو التحسينات المماثلة الأخرى .

- كفاية الاتصال عبر المنظمة واكتمال والتوقيت المناسب للمعلومات وكفايتها من أجل تمكين الأفراد على تحمل مسئولياتهم بفعالية .

- وضوح وفعالية قنوات الاتصال مع العملاء والموردين والأطراف الخارجية الأخرى لأغراض توصيل المعلومات عن متطلبات العميل المتغيرة .

- أجراء المتابعة الملائمة والتي تحدث في التوقيت المناسب عن طريق الإدارة الناشئة عن الاتصال الذي تم من العملاء والبائعين والمنظمين أو الأطراف الخارجية الأخرى .

7/7 أنشطة (إجراءات) الرقابة Control Activities (Procedures)

أن إجراءات الرقابة (أحيانا ما يطلق عليه أنشطة الرقابة) تمثل السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من تنفيذ توجيهات الإدارة ، حيث أنها تساعد على التيقن من أن التصرفات الضرورية قد تم أخذها عند التعامل مع مخاطر تحقيق أهداف المنشأة بخصوص الأعمال والتقرير المالي أو الالتزام ، بصفة عامة تقع إجراءات الرقابة داخل أربع مجموعات عريضة هي فحص الأداء ، وتشغيل المعلومات ، وضوابط الرقابة المادية بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات .

عناصر إجراءات الرقابة The Elements of control Procedures

قد يتم تقسيم إجراءات الرقابة إلى عنصرين هما السياسة Policy التي تحدد ما الذي يجب أن يتم عمله ، بالإضافة للأجراء Procedures التي تهدف إلي تفعيل تلك السياسة ، أن السياسة على سبيل المثال قد تكون في صورة قيام مدير فرع التجزئة للتعامل في الأوراق المالية بمتابعة تعاملات العميل ، أما إجراءات الرقابة تنصب فحص الكشف المطبوع عن طريق الكمبيوتر لأنشطة التعاملات اليومية عن طريق العميل المؤدي بطريقة زمنية مناسبة مع الأخذ في الحسبان طبيعة وحجم الأوراق المالية التي تم التعامل فيها ، أن إجراءات الرقابة تطبق سياسات الرقابة عن طريق مهام روتينية محددة يتم أدائها في أوقات محددة عن طريق أفراد محددين ويتم المحاسبة عنها بموجب أشراف وأراء لأدلة الإثبات .

وقد أوضح المعيار الدولي للمراجعة رقم 315 أنواع أنشطة الرقابة على النحو التالي :

- عمليات فحص الأداء .

- تشغيل المعلومات .
- ضوابط الرقابة المادية .
- الفصل بين الواجبات .
- الترخيص .

عمليات فحص الأداء Performance Reviews

هي اختبارات مستقلة عن الأداء عن طريق طرف ثالث ليس لـــه ارتباط مباشر بذلك النشاط ، وأحيانا ما يطلق عليها بالتحقق الداخلي Internal Verification ، والذي يتضمن فحص الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات ، أو الفحص المفاجئ للإجراءات ، أو المقارنات الدورية للسجلات المحاسبية والأصول المادية ، أو فحص الأداء الوظيفي أو النشاطي ، وكمثال على الفحص المفاجئ هو أن يتم سحب بطاقات زمنية عند بداية إحدى الورديات وتبين أن كل فرد في تلك البطاقة موجود ، أما المقارنة الروتينية بين السجلات المحاسبية والأصول المادية فتتمثل في مطابقة البنك التي يتم أدائها عن طريق شخص مستقل عن السجلات المحاسبية والتعامل مع النقدية ، ويتمثل فحص أداء الوظيفة أو النشاط فحص مدير قرض العميل بالبنك للتقارير عن طريق الفرع أو المنطقة ونوع القرض .

تشغيل المعلومات Information Processing

أن إجراءات الرقابة على تشغيل المعلومات تنقسم إلي نوعين رئيسين هما ضوابط الرقابة على التطبيق Application Controls والتطبيقات العامة General Controls، حيث تمثل ضوابط الرقابـــة على التطبيقات تلك الضوابط Application Controls التي تنفذ على التطبيقات الخاصة بإدخال وتسجيل وتشغيل والتقرير عن العمليات بخلاف الكمبيوتر بوجه عـــام ، وكأمثلة تطبيقية على تلك الضوابط هي اختبارات طبع بيانات المدخـــلات Edit Checks أو الاختبارات الـــرقمية المتتابعة Sequence Checks بـــالإضافة إلى المتابعة اليومية لتقارير الاستثناء ، أما في ظل النظم اليدويـــة فإن ضوابط الرقابة على التطبيقات قد يشار إليها بضوابط الرقابة الكافية على المستندات والسجلات .

أما ضوابط الرقابة العامة General Controls فهي تلك السياسات والإجراءات التي ترتبط بكثير من التطبيقات وتدعم تفعيل وظيفة ضوابط الرقابة على التطبيقات عن طريق المساعدة في التأكيد على التشغيل الصحيح المستمر لنظم المعلومات ، وكأمثلة علي الضوابط العامة : ضوابط

الرقابة على أعمال مركز البيانات والشبكات وضوابط الرقابة على اقتناء برمجيات النظام ، والضوابط الرقابية على الوصول إلي برمجيات الكمبيوتر (ضوابط الرقابة على كلمات السر ، وضوابط الرقابة على التغير والصيانة ، وأمن الوصول وضوابط الرقابة على اقتناء نظام التطبيق والتطوير) ، أن المثال الجيد على ضوابط الرقابة العامة في برمجيات المحاسبة تتمثل في رسالة الخطأ إذا كانت هناك مشكلة معينة في استخدام نظام التشغيل ، أما في النظم اليدوية فإن ضوابط الرقابة العامة تمثل ضوابط رقابية على الترخيص السليم للعمليات والأنشطة .

سجلات العملية Transaction Records

يجب أن تحتفظ الشركة بمجموعة من السجلات التي يتم فيها تسجيل العمليات وتلخيصها ، وفي ظل النظام اليدوي تتضمن تلك السجلات فواتير المبيعات، مستندات الشحن، أوامر الشراء، سجلات الأستاذ الفرعية واليومية ودفاتر الأستاذ والبطاقات الزمنية للعاملين ، أما في ظل نظام الكمبيوتر فإن تلك السجلات هي كافة السجلات التي يتم تمثيلها في قواعد البيانات التي يتم الاحتفاظ بها عن طريق برنامج التطبيق المحاسبي .

أن تلك السجلات يجب أن تكون كافية لدرجة من شأنها توفر تأكد جيد بأن كافة الأصول قد تم الرقابة عليها ، وأن كافة العمليات قد تم تسجيلها على نحو صحيح ، أن المستندات المصممة جيدا في النظام اليدوي وشاشات المدخلات في نظام الكمبيوتر يجب أن تكون مرقمة بشكل متتابع وعلي نحو مسبق وأن يتم إعدادها في زمن حدوث العملية ، وأن يتم فهمها ببساطة ، وأن يتم تصميمها لاستخدام متعدد لتدنية عدد النماذج المختلفة ، ويتم بنائها بطريقة من شأنها تشجع الأعداد الصحيح .

ضوابط الرقابة على التطبيقات Application Controls

هناك ضوابط رقابية معيارية عديدة على التطبيقات ، حيث تمثل خريطة الحسابات أحد الضوابط الرقابية الهامة علي اعتبار أنها توفر إطار العمل لتحديد المعلومات المعروضة في القوائم المالية والموازنات ، أن أكثر الوسائل الرقابية الواجبة التطبيق بشكل واسع الانتشار تتمثل في استخدام الأرقام المسلسلة على المستندات وعمليات المدخلات ، أن الأرقام المسلسلة للمستندات توفر رقابة على عدد المستندات المستخدمة ، وكثير من المستندات مثل الشيكات ، فواتير البيع ، أوامر الشراء وشهادات الأسهم وكثير من أوراق العميل الأخرى للمنشأة تستخدم ذلك الأجراء الرقابي ، ويجب أن يتم تسجيل المستندات فورا حيث أن الفترات الطويلة فيما بين

حدوث العملية وتسجيلها يزيد من فرص التحريف ، ويجب أن توفر أدلة النظم الخاصة ببرمجيات الكمبيوتر المحاسبية معلومات كافية لجعل الوظائف المحاسبية واضحة .

ضوابط الرقابة العامة General Controls

أن ضوابط الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات تؤكد على أن الوصول إلى نظام الكمبيوتر مقصور على الأفراد الذين لديهم الحق في الحصول علي المعلومات ، أن التفويض الملائم للسلطة تضع حدود على ما هو مقبول لمستويات المخاطر وتحدد تلك الحدود اختيار العاملين المفوض لهم بالترخيص للأنواع الرئيسية لعمليات المنشأة ، أن الترخيص قد يكون عاما أو خاصا ، وكمثال على الحدود العامة المحددة عن طريق السياسة يتمثل في قوائم أسعار المنتج ونقاط أعاده الطلب علي المخزون والحدود الائتمانية للعميل ، أما الترخيص الخاص فقد يتم عمله على أساس حاله بحاله على سبيل المثال الترخيص بتخفيض سعر أحد المنتجات في إحدى الشركات .

ضوابط الرقابة على تسهيلات الكمبيوتر Computer Facility Controls

أن تسهيلات الكمبيوتر قد تكون لها أنواع عديدة من ضوابط الرقابة ، فضوابط الرقابة على الوصول قد تكون ضوابط عامة أو ضوابط التطبيقات على سبيل المثال كلمات السر التي تتيح للأفراد المرخص لهم فقط بالسماح بالوصول إلى برمجيات الكمبيوتر مباشرة وعلى الفور ، أن ضوابط الرقابة الأكثر أهمية تتمثل في إجراءات التسجيل والاسترجاع ، أن ضوابط الرقابة المادية على سبيل المثال الأقفال على الأبواب الخاصة بحجرة الكمبيوتر والكبائن المغلقة للبرمجيات وأشرطة التسجيل تهدف إلي حماية المكونات الملموسة لنظام الكمبيوتر .

ضوابط الرقابة المادية Physical Controls

تمثل تلك الضوابط الإجراءات التي تهدف إلي التأمين المادي للأصول، أن الأصول والسجلات التي لا يتم حمايتها بشكل كاف يمكن أن تتعرض للسرقة والخسارة والأضرار ، في ظل الشركات التي تعتمد على النظم الإلكترونية بشكل مرتفع يمكن أن تكون ملفات البيانات التي أصيبت بأضرار مكلفة للغاية أو حتى من المستحيل أن يتم إحلالها بأخرى ، لتلك الأسباب فإن الأفراد الذين يتم الترخيص لهم فقط يتعين عليها السماح بالوصول إلى أصول الشركة ، كما يمكن أن يتم الرقابة على الوصول المادي المباشر للأصول من خلال التدابير الوقائية الملموسة ، على سبيل المثال حماية المستودعات ضد السرقة ، كما أن الأقفال والحراس تحمي الأصول الأخرى على سبيل المثال الآلات والخزائن ضد الحريق تحمي الأصول على سبيل المثال العملات النقدية والأوراق المالية .

الفصل بين الواجبات Segregation of Duties

أن الفصل بين الواجبات تسعى إلى منع الأشخاص الذين يحق لهم الوصول إلى الأصول القابلة للتحقق بسهولة من قيامهم بتعديل السجلات التي تتضمن تسجيل البيانات وبالتالي حماية تلك الأصول . أن الواجبات يتم تقسيمها أو فصلها فيما بين الأفراد المختلفين من أجل تخفيض مخاطر الخطأ أو التصرفات غير الملائمة، على سبيل المثال فإن المسئوليات الخاصة بالترخيص بالعمليات وعمليات تسجيلها أو التعامل مع الأصول ذات الصلة (ويطلق عليها حيازة الأصول) يتعين أن يتم تقسيمها وتوزيعها على الأفراد .

وتتضمن إليه الفصل بين المسئوليات ثلاثة وظائف أساسية يتعين فصلها والأشراف عليها على نحو كاف علي النحو التالي :-

1 – الترخيص Authorization

تمثل عملية تفويض عملية أداء العمليات والالتزامات لمصلحة الشركة .

2 – الحيازة Custody

وهي تمثل الرقابة المادية على الأصول أو السجلات .

3 – التسجيل Recording

وهي تمثل حلق دليل إثبات مستندي للعملية المالية وإدخالها وقيدها في السجلات المحاسبية .

أن عملية الفصل بين تلك الوظائف الثلاثة تعتبر أحد العناصر الهامة للرقابة ، وللتوضيح يفترض على سبيل المثال بالنسبة للأجور والرواتب فأن الترخيص يعتبر مطلوبا من أجل تعيين الأعضاء العاملين عن طريق وظيفة قسم الأفراد ، كما أن استلام شيكات الأجور وإصدارها إلى العاملين يتم التعامل معه عن طريق المشرفين على العمل ، أما قسم المحاسبة فهو يتفاعل مع تسجيل السجلات الزمنية والأجور والرواتب في يوميات الأجور ، يوضـــح الشكل رقم (7/7) نظرة عامه على الفصل بين الواجبات .

أن الأفراد الذين يقومون بالترخيص بالعمليات يتعين ألا يكون لديهم رقابة على الأصول المرتبطة ، ففي عام 1995 أرغم أحد البنوك العاملة في المملكة المتحدة لمدة 300 عاما على الإفلاس لتعثره في سواء خسائر بمئات الملايين من الدولارات حيث لم يقم مدير فرع البنك بسنغافورة (Nicholas Leeson) بعدم القيام باستثمارات فقط في المشتقات ببورصة Nikkei

شكل إيضاحي رقم (7/ 7)

نظرة عامة على الفصل بين الواجبات

نوع العملية	ضوابط الرقابة الداخلية
الترخيص Authorization	ضوابط الرقابة الداخلية التى تؤكد على أن العمليات الضرورية فقط التى تؤكد على أن اهداف المنشأة قد تم الأضطلاع بها . فتلك الضوابط تمنع العمليات غير الضرورية أو الأحتيالية وكأمثلة على ذلك الخريطة التنظيمية ، ودليل الأجراءات المحاسبية ، وخريطة الحسابات ، وسياسة تعارض المصلحة ، والتوقيعات على الأختبارات المقصورة على الرئيس أو المدير وما إلى ذلك .
التسجيل Recording	ضوابط الرقابة التي تؤكد على أن كافة العمليات المرخص بها يتم السماح بها في السجلات المحاسبية ، وأنها قد تم أدخالها على نحو صحيح ، كما أنها لم يتم الغائها أو تعديلها بدون ترخيص ملائم وكأمثلة على ذلك القيود في دفاتر اليوميات وبعد ذلك ترحيلها بدفاتر الأستاذ من تلك اليوميات ، وتدوير العاملين في قسم المحاسبة ومطابقة كشوف البنك .
الحيازة Custody	ضوابط الرقابة الداخلية التى تؤكد على أن الأصول لا يمكن أن يتم أستخدامها بشكل خاطئ ، وكامثلة على ذلك النماذج المرقمة مسبقا ، والوصول الى السجلات (سواء يدويا أو في الكمبيوتر)عن طريق الأشخاص المصرح لهم بذلك ، وعدم احتفاظ الأفراد الذي يتعاملوا مع النقدية بالسجلات المحاسبية للنقدية ، وأستخدام المخازن المقفلة بالاضافة الى ايداع النقدية بالبنك يوميا .

إنما كان قادرا أيضا على الترخيص بالقيام بالاستثمارات عموما ، أن الترخيص بالعملية والتعامل في الأصول ذات الصلة عن طريق نفس الشخص يزيد من احتمال الاختلاس داخل المنظمة .

الحيازة والتسجيل Custody and Recording

إذا ما كان لدي أحد الأفراد حيازة على الأصول ويقوم في نفس الوقت بالمحاسبة عنها سيترتب علي ذلك وجود مخاطر مرتفعة بأن يقوم الشخص بالاستغناء عن الأصل لمكسب شخصي مع تعديل السجلات لتغطية السرقة ، أن الرقابة الأساسية المفروضة عن طريق التسجيل على أساس طريقة القيد المزدوج يشير إلى أنه لإخفاء السرقة أو الاستخدام الأحتيالي للأصل يتعين على مرتكب السرقة أن يكون قادرا على منع أن يتم تسجيل الأصل أو شطبه واستهلاكه أو حذف السرقة فإذا كان لا يمكن حذف السرقة على نحو دائم فقد يتم إخفاؤهـا على نحو مؤقت عن طريق ترحيل الأرقام ونقلها عند أعداد قوائم المخزون أو عـند أداء مطابقات البنك وأعداد مذكرة التسوية أو بمطابقة حسابات رقابة للمدينين والدائنين .

الفصل بين الواجبات في تكنولوجيا المعلومات IT Segregation of Duties

يجب أن يتم الفصل بين مسئوليات الأعمال وحفظ السجلات وتكنولوجيا المعلومات ، تعتبر نظم المعلومات هامة جدا لتوضيح الرقابة حيث يتعين الفصل بين الواجبات المرتبطة بها مثل مسئوليات كل من المبرمج ومشغل الكمبيوتر وأمين المكتبة والقائم بفحص البيانات ، حيث أن كتابة المبرمج أحد برامج الكمبيوتر يجعل لـــه حق الوصول إلى بيانات المدخلات مما قد يخلق إغواء ، أما مشغل الكمبيوتر(الذي يقوم بإدخال البيانات المحاسبية) فيجب إلا يكون قادرا علي تعديل البرنامج ، بينما يقوم أمين المكتبة بالاحتفاظ وحيازة السجلات والملفات التي يجب أن يتم توزيعها إلى الأشخاص المصرح لهم ، كما يجب أن يكون الشخص الذي يقوم باختبار كفاءة كافة جوانب النظام مستقلا عن الوظائف الأخرى للكمبيوتر .

مخاطر إجراءات الرقابة Control Procedures Risk

يجب أن يتم تحليل مخاطر كافة إجراءات الرقابة ، تتمثل المخاطر الرئيسية في أن أجراء الرقابة لا يجب أن يتم وضعه للتأكد من أن السياسة قد تم تنفيذها ، في كلمات أخرى فإن السياسة قد تم تحديدها إلا أنه ليس هناك أية أنشطة رقابة لتأييد السياسة ، فإذا لم يكن هناك نشاط رقابة لضمان تحقيق ومتابعة ذلك الهدف يتم اعتبار ذلك بمثابة موطن ضعف في الرقابة الداخلية ، وتزيد المخاطر ايضا عندما يكون أجراء الرقابة قد تم تصميمه إلا أنه ليس محل تطبيق أو تفعيل أيضا بسبب التغيرات في المنشأة والمنتج والصناعة ، يمكن أن تكون هناك أنشطة رقابة محل موجودة إلا أنها غير ملائمة أو وثيقة الصلة بالموضوع .

7/8 متابعة ضوابط الرقابة الداخلية Monitoring of Controls

تتطلب نظم الرقابة الداخلية أن يتم متابعتها ورقابتها ، تمثل المتابعة العملية التي تتعامل مع التقييم المستمر الجودة أداء الرقابة الداخلية ، تتضمن تلك العملية تقييم تصميم ضوابط الرقابة الداخلية ، وتشغيلها على أساس زمني مع الأخذ في الاعتبار التصرفات التصحيحية الضرورية ، وعن طريق المتابعة يمكن للإدارة أن تحدد أن ضوابط الرقابة الداخلية تعمل كما هي مستهدف منها ، وأنها قد تم تعديلها في مواجهة التغيرات في الظروف المحيطة على نحو ملائم .

أن معلومات المتابعة المستمرة تأتي من مصادر عديدة :- التقرير عن الاستثناء في أنشطة الرقابة ، والتقارير عن المنظمين الحكوميين والتغذية المرتدة والعكسية من العاملين والشكاوى من العملاء بالإضافة إلي تقارير المراجعين الداخليين والتي تعد الأكثر أهمية ، وبالنسبة للشركات الضخمة فإن إدارة المراجعة الداخلية تمثل أهمية خاصة للمتابعة الفعالة ، حيث أن التغذية العكسية التي يتم الحصول عليها من المراجعين الداخليين قد تساعد أيضا المراجعين الخارجين على تخفيض متطلبات أدلة الإثبات .

أن أنشطة المتابعة للإدارة قد تتضمن استخدام معلومات من الاتصالات من الأطراف الخارجية على سبيل المثال شكاوى العملاء والتعليقات المنتظمة التي قد تشير إلى مشاكل أو تلقي الضوء على المجالات التي تتطلب أجراء تحسينات فيها ، وهناك مثالين هامين على أنشطة الرقابة أولهما تتمثل في فحص الإدارة لمذكرة مطابقات لبنك ، وثانيهما يتمثل في تقييم المراجعين الداخليين لشكاوى موظفي البيع مع سياسات الموارد البشرية للشركة .

ضوابط الرقابة الداخلية عبر الزمن Internal Controls Over Time

تتغير نظم الرقابة الداخلية عبر الزمن ، وقد تتطور الطريقة التي يتم بموجبها تطبيق ضوابط الرقابة الداخلية ، بعض الإجراءات يمكن أن تصبح أقل فعالية أو ربما لم تعد يتم أدائها ، ويمكن أن يرجع ذلك إلى وصول عاملين جدد ، والفعالية المتباينة للتدريب والأشراف وقيود الوقت والموارد أو الضغوط الإضافية ،علاوة على ذلك فإن الظروف التي يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية لها قد تتغير أيضا ، وقد تجعلها أقل قدرة على الإشارة إلى المخاطر التي تنشأ عن الظروف الجديدة ، وتبعا لذلك فإن الإدارة تحتاج أن تحدد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ما زال ملائما وقادرا على مواجهة المخاطر الجديدة ، كل ذلك يرتبط بوظيفة المتابعة .

تقييم أنشطة المتابعة Evaluation of Monitoring Activities

عند تقييم المتابعة المستمر قد يتم دراسة القضايا التالية :

- المقارنات الدورية للقيم المسجلة مع النظام المحاسبي ومع الأصول المادية.
- مدى الاستجابة إلى مقترحات المراجع الداخلي والخارجي بشأن الوسائل التي تقوى ضوابط الرقابة الداخلية .
- المدى الذي إليه تزود سيمنارات التدريب وجلسات التخطيط والمقابلات الأخرى الإدارة بمعلومات عن التشغيل الفعال لضوابط الرقابة الداخلية .
- ما إذا كان يطلب من العاملين دوريا أن يذكروا ما إذا كان يفهمون ويلتزمون بدليل السلوك للمنشأة ، ويؤدون بشكل منظم أنشطة الرقابة الهامة .
- فعالية أنشطة المراجعة الداخلية .
- المدى الذي إليه يحصل العاملين عند تنفيذ أنشطتهم الدورية على أدلة إثبات عما إذا كان نظام الرقابة الداخلية مازال محل تفعيل أم لا .

أن تقييمات كافة المكونات تؤخذ معا لأغراض التقييم الشامل وتقييم العينة كما يوضحها الشكل رقم (7/8) .

7/9 تصميم ضوابط الرقابة الداخلية Design of Internal Controls

طبقا للمتطلبات التنظيمية يتعين الحث على وجود تقييم دقيق لتقييم الرقابة الداخلية وكيف يتم تشغيلها في الممارسة الواقعية ، على سبيل المثال فأن قانون Sarbanes-Oxley (الذي تتطلب وجود قوائم الرقابة الداخلية) بالإضافة إلى بورصة الأوراق المالية ، حيث يتعين أن يتضمن تقرير الرقابة الداخلية إيضاح بمسئولية الإدارة عن تحديد والاحتفاظ برقابة كافية على التقرير المالي بالإضافة إلى وصف للإطار العام الذي تستخدمه الإدارة في تقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية ، حيث يجب أن تعطي الإدارة تقييمها بفعالية ضوابط الرقابة الداخلية كما يطلب من المراجع أن يعد تقرير للتصديق عن تقييم الإدارة .

لاكتساب فهم بالرقابة الداخلية للمنشأة مطلوب من المراجع ان يقوم بتقييم تصميم ضوابط الرقابة الداخلة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها أم لا ، ان تقييم تصميم الأجراء الرقابي يتضمن دراسة ما إذا كان ذلك الأجراء قادرا على منع أو أكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية بفعالية أم لا .

شكل إيضاحي رقم (7/8)

أداة التقييم الشامل للرقابة الداخلية

مكونات الرقابة الداخلية	المكونات نعم / لا
بيئة الرقابة	
1 – هل الإدارة تحمل بشكل كاف الرسالة التي لا يمكن للنزاهة أن يتم التوافق معها ؟	1
2 – هل توجد بيئة رقابية إيجابية ، حيث يكون هناك اتجاه لإدارك الرقابة عبر المنظمة واتجاه ايجابي في قيمة الشركة ؟	2
3 – هل كفاية الأفراد العاملين بالمنشأة تتناسب مع مسئولياتهم ؟	3
4 – هل نمط تشغيل الإدارة ، أو الطريقة التى يتم بموجبها تخصيص السلطة والمسئولية بالإضافة إلى تنظيم وتطوير هؤلاء الأفراد ملائمة ؟	4
5 – هل مجلس الإدارة يوفر مستوى الأنتباه الملائم ؟	5
تقييم المخاطر	
6 – هل الأهداف الواسعة للمنشأة والأهداف المؤيدة على مستوى النشاط تم تحديدها والربط بينهم ؟	6
7 – هل المخاطر الداخلية والخارجية التي تؤثر على نجاح أو فشل تحقيق الأهداف قد تم تحديدها وتقييمها ؟	7
8 – هل هناك تفعيل في الآليات الخاصة بتحديد التغيرات المؤثرة على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها ؟	8
9 – هل السياسات والأجراءات تم تعديلها كما هو مطلوب ؟	9
أنشطة الرقابة	
10 – هل أنشطة الرقابة محل التطبيق تؤكد على التمسك بالسياسة المقررة وتنفيذ التصرفات الخاصة بمواجهة المخاطر المرتبطة ؟	10
11 – هل هناك أنشطة رقابة ملائمة لكل أنشطة المنشأة ؟	11

المعلومات والأتصال

12 – هل نظم المعلومات تستخدم بفعالية لتحديد ودراسة المعلومات المالية وغير المالية والمرتبطة بالأحداث الخارجية والداخلية وتوصيلها إلى الأفراد العاملين في شكل يمكنهم من تنفيذ مسئولياتهم ؟	12
13 – هل حدث توصيل للمعلومات الملائمة ؟	13
14 –هل تم توصيل المعلومات بوضوح بالارتباط بالتوقعات ومسئوليات الأفراد والمجموعات والتقرير عن النتائج ؟	14
15 – هل يحدث الأتصال في أسفل واعلي وخلال المنشأة بالإضافة إلى حدوث ذلك الأتصال بين المنشأة والأطراف الأخرى ؟	15

المتابعة

16 – هل هناك اجراءات ملائمة للمتابعة على أساس مستمر ، وهل يتم تقييم تشغيل المكونات الأخرى للرقابة الداخلية بشكل دوري ؟	16
17 – هل تم التقرير عن مواطن الضعف إلى الأفراد الملائمين ؟	17
18 – هل تم تعديل السياسات والأجراءات طبقا لما هو مطلوب ؟	18

الأستنتاج الشامل — ينظر المرفق

تحدث الأخطاء في التصميم عندما يتم تصميم انشطة الرقابة الداخلية عن طريق أفراد ذوى معرفة محدودة بالمحاسبة ، على سبيل المثال : إذا لم يقم موظفي تكنولوجيا المعلومات بالمنشأة بشكل كامل بفهم كيف يقوم نظام أدخال الأمر بتشغيل عمليات البيع فأنهم قد يصممون التغيرات على النظام بشكل خاطئ ، وفى الجانب الآخر فان العمليات الجيدة للتصميم قد يتم تطبيقها بشكل غير جيد ، ان التغير في الرقابة على تكنولوجيا المعلومات قد يتم تصميمة علي نحو صحيح إلا أنه قد لا يتم فهمه عن طريق الأفراد الذين يترجمون التصميم داخل كود البرنامج ، وقد يتم تصميم ضوابط الرقابة على تكنولوجيا المعلومات للتقرير عن المعاملات التى تزيد عن مقدار نقدي محدد مسببا للإدارة إلا أن الأفراد المسئولين عن أداء الفحص قد لا يتفهمون غرض مثل تلك التقارير ، وتبعا لذلك يفشلون في فحصها أو التحري عن البنود غير العادية .

ضوابط الرقابة الداخلية التي تتعامل مع المخاطر الجوهرية

Controls Addressing Significant Risk

مـن الأهمـية بمكان أن يتم تقييم تصميم ضوابط الرقابة الداخلية التي تتعامل مع المخاطر الجوهـرية وضوابط الرقابة الداخلية التي في ضوئها لا تعتبر إجراءات التحقق الأساسية وحدها كافـية ، فبالنسبة للمخاطر الجوهرية يتعين على المراجع تقييم تصميم ضوابط الرقابة الداخلية للمنشـأة متضمنا إجراءات الرقابة الملائمة ، أن تطبيق أجراء الرقابة يعني أن الرقابة موجودة وأن المنشأة تقوم باستخدامها ، وسوف يتم مناقشة اختبارات تطبيق ضوابط الرقابة في الفصل الثامن بعنوان مخاطر الرقابة وتخطيط المراجعة واختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية .

مخاطر الرقابة Control Risk

أن مخاطـر الرقابة داله لفعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية عند تحقيق أهداف المنشأة الملائمـة لإعداد القوائم المالية للمنشأة ، وبعض من مخاطر الرقابة سوف تظل دائما موجودة بسـبب القـيود الكامـنة للرقابة الداخلية ، أن الرقابة الداخلية بغض النظر عن كيفية تصميمها وتشـغيلها يمكن أن توفر تأكد معقول فقط لتحقيق المنشأة لأهدافها ، أن القيود الكامنة للرقابة الداخلـية يتضمن خطا الحكم البشرى في اتخاذ القرار والفشل البشرى البسيط على سبيل المثال الأخطاء .

تقييم تصميم الرقابة Assessing Control Design

لـيس هـناك أية إجراءات معيارية لتقييم تصميم ضوابط الرقابة الداخلية إلا أن كافة تلك الضـوابط يـتم خلقها لضمان أن الهدف قد تم الوفاء به ، وعند يتم تقييم تصميم تلك الضوابط الـرقابية فـإن المـراجع سوف يبدأ بالهدف ، وبعد ذلك يقوم بسؤال نفسه عن ضوابط الرقابة الداخلـية التـي يجـب أن يتم استخدامها لضمان أن ذلك الهدف قد تم الوفاء به ، وبأي طريقة يمكن أن يتم تطبيق تلك الضوابط الرقابية، وهذا هو ما يشار إليه بتصميم نظام الرقابة .

تأكيدات وضوابط الرقابة الداخلية على القوائم المالية

Financial Statement Assertions and Controls

هـناك أهداف أو تأكيدات معيارية للقوائم المالية والتي يفترض أن تكون موجودة لأغراض عرض القوائم المالية بعدالة الموقف المالي القائم للمنشأة ، على سبيل المثال فإن تأكيد الوجود قد يتم تطبيقه على المبيعات بمعنى أن الإيراد موجود ، ويتمثل ذلك الهدف في أن كافة المبيعات

التــي تؤدي إلى تحديد رصيد حساب الإيراد موجودة بالفعل ، فكل عملية للمبيعات تجعل الإيراد يفي بتعريف الإيراد ، وأنها حدثت بالفعل (أي أن المبيعات لم تكن مصطنعة أو زائفة) .

أن ضوابط الرقابة الداخلية على سبيل المثال اله تسجيل النقدية أو الوصول المقيد لتسجيل المبـيعات فـي الأستاذ العام بالإضافة إلى أنشطة الرقابة على سبيل المثال الفصل بين الواجبات ومـتابعة العمليات غير العادية يجب أن يتم تصميمها وتطبيقها لضمان أن رصيد حساب الإيراد يعتبر صحيحا .

طرق الحصول على أدلة إثبات مراجعة ضوابط الرقابة الداخلية

Methods for Obtaining Controls Audit Evidence

أن الحصول على دليل إثبات مراجعة بشأن تصميم وتطبيق ضوابط رقابة داخلية ملائمة قد يتضمن ما يلي : -

1 - الاستفسار من العاملين بـالمنـشأة

أن تلـك الاستفسارات قد ترتبط بأنشطتهم الخاصة بتصميم وفعالية الرقابة الداخلية للمنشأة ، أن الاستفســار فقــط من موظفي المنشأة سوف لا يكون كافيا لتقييم تصميم أجراء الرقابة أو لتحديد ما إذا كان أجراء الرقابة قد تم تطبيقه .

2 - ملاحظة وإعادة أداء تطبيق أجراء الرقابة المحدد

قد يقوم المراجعون بملاحظة تطبيق أجراء الرقابة أو أداء التطبيق بأنفسهم .

- فحص المستندات والتقارير
- تتبع العمليات خلال نظام المعلومات الملائم للتقرير المالي .

اختبارات الرقابة على التصميم Control Tests of Designs

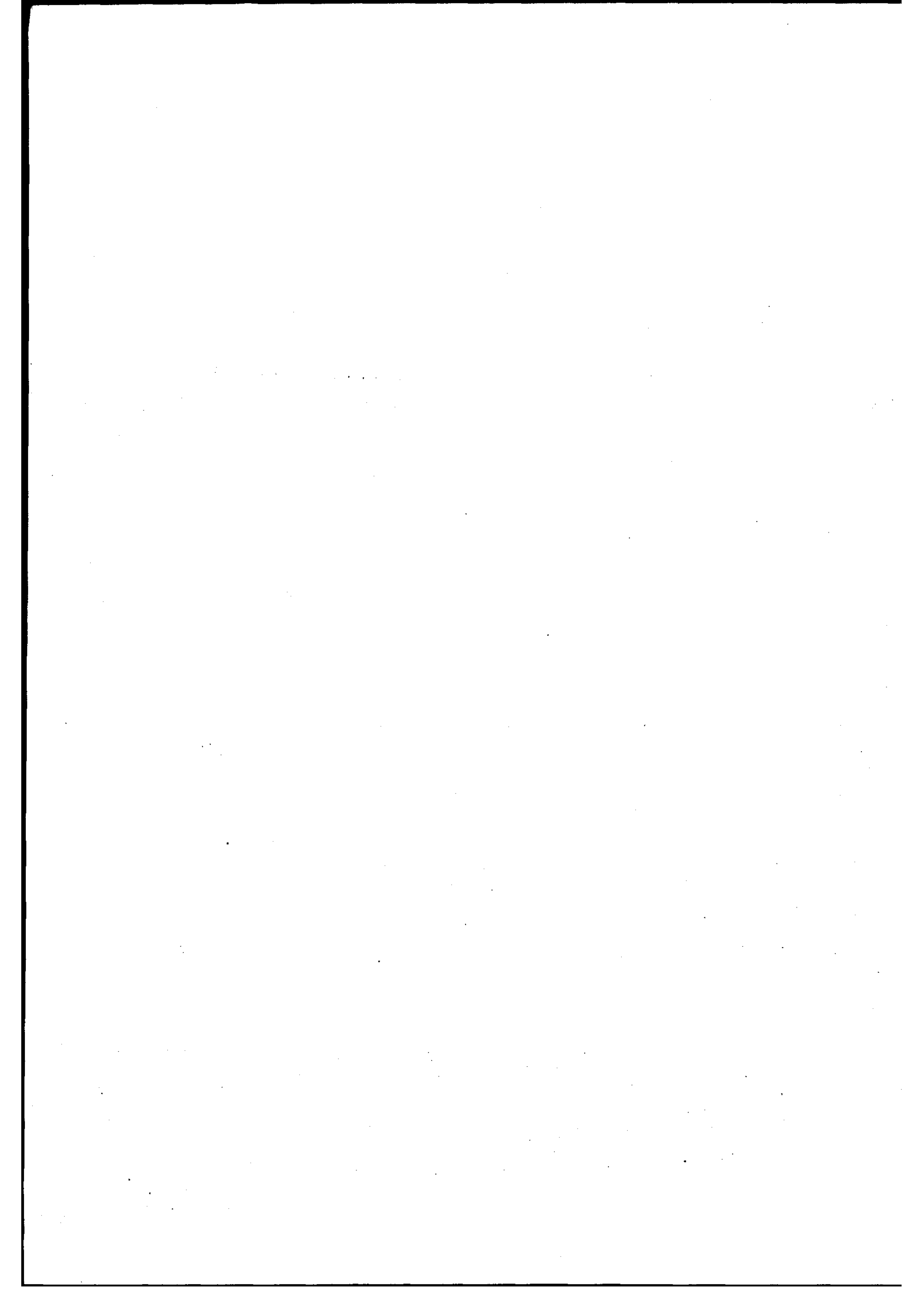
أن اختــبارات الفعالــية التشغيلية لضوابط الرقابة الداخلية قد تؤدي على ضوابط الرقابة التي حــدد المــراجع أنها مصممة بشكل مناسب لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريف الجوهري ، بعض إجــراءات تقيــيم مخاطــر تقييم الرقابة قد توفر دليل أثبات ونتيجة لذلك تخدم كاختبارات للالتزام بالــرقابة ، علــي ســبيل المــثال عــند الحصــول على فهم ببيئة الرقابة قد يقوم المراجع بعمل استفسارات عن استخدام الإدارة للموازنات وملاحظة مقارنة الإدارة للمصروفات المقدرة بالموازنة والمصروفات الفعلية شهريا ، وتقرير فحص التقارير المتعلقة بفحص الانحرافات بين القيم المقدرة

بالموازنة والقيم الفعلية ، توفر تلك الإجراءات معرفة بشأن تصميم سياسة أعداد موازنة المنشاة ، وقد توفر أيضا دليل إثبات عن فعالية تشغيل سياسات إعداد الموازنة في منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية .

أن نتيجة اختبار التصميم قد تكشف عن أوجه ضعف في الرقابة الداخلية والتي يجب أن يتم التقرير عنها إلى الإدارة ، ويجب على المراجع أن يوفر أدراك للمسئولين عن الحوكمة أو الإدارة كلما كان ذلك عمليا وعند المستوى الملائم للمسئولية – أوجه الضعف الجوهرية في تصميم أو تطبيق الرقابة الداخلية التي تصل إلى علم المراجع ، وسوف يتم تناول التقارير الخاصة بأوجه الضعف في الرقابة الداخلية في الفصل الثاني عشر بعنوان أتمام عملية المراجعة .

الفصل الثامن

مخاطر الرقابة وتخطيط عملية المراجعة
واختبارات الرقابة الداخلية



الفصل الثامن

مخاطرالرقابة وتخطيط المراجعة

واختبارات الرقابة الداخلية

Control Risk, Audit Planning and Test of Controls

8/1 فهم وتوثيق وتقييم واختبار ضوابط الرقابة الداخلية .

8/2 تقييم مخاطر الرقابة .

8/3 الاستجابات الشاملة للمخاطر المقيمة .

8/4 أعداد مذكرة التخطيط وخطة المراجعة .

8/5 اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية .

8/6 تقييم كفاية وملائمة أدلة أثبات المراجعة .

8/1 فهم وتوثيق وتقييم واختبار ضوابط الرقابة الداخلية

Understanding, Documentation, Assessing and Testing Internal Controls

أن طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة تأخذ دافعها الأكثر جوهرية من خلال فهم التصميم والفعالية التشغيلية للرقابة الداخلية ، أن تقييم مخاطر الرقابة تتضمن ثلاثة خطوات يوضحها الشكل رقم (8/1) على النحو التالي :

A) الحصول على فهم بضوابط الرقابة الداخلية والتي تتوج بتوثيق تلك الضوابط .

B) التقييم المبدئي والاستجابة إلى المخاطر المقيمة تأسيسا على تصميم ضوابط الرقابة الداخلية المتوجة في مذكرة تخطيط المراجعة وخطة أو برنامج المراجعة .

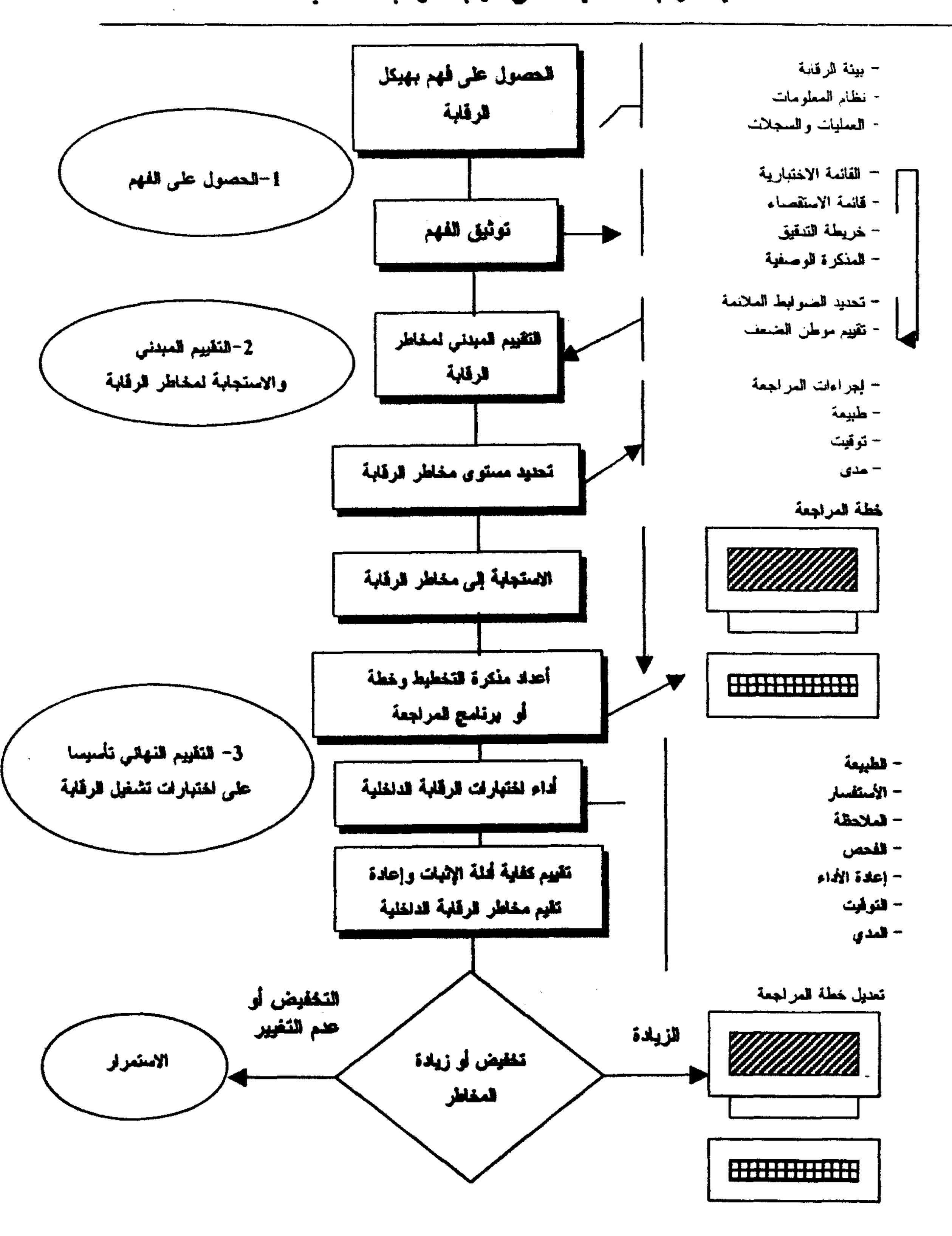
C) التقييم النهائي تأسيسا على اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية من حيث الفعالية التشغيلية .

لذلك فأن توثيق الرقابة الداخلية تصبح برنامج عمل لإجراء المراجعة، فهي تخدم كأساس لتقييم مخاطر الرقابة المبدئية حيث يستحضر المراجع تلك الصورة المخططة وحكمة الخاص وفهمه للشركة والصناعة والاقتصاد في بيئة الرقابة لتحديد ما هي إجراءات المراجعة التي يتعين تحديدها في خطة المراجعة ، وتحدد اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الدلخلية ما إذا كان تصميم الرقابة الداخلية يعمل بفعالية ، وما إذا كان هناك حاجة لإعادة التفكير أو تعديل خطة المراجعة تأسيسا على التقييم النهائي لمخاطر الرقابة للمراجع ، وترتبط كفاية وملائمة دليل إثبات المراجعة بجودة تقييمات مخاطر الرقابة .

أن مخاطر المراجعة – مخاطر إعطاء المراجع رأي خاطئ تأسيسا على أدلة الإثبات له ثلاثة مكونات هي المخاطر الكامنة Inherent Risk ومخاطر الرقابة Control Risk ومخاطر الاكتشاف Detection Risk ، توجد المخاطر الكامنة في بيئة الأعمال حيث تزيد من احتمال تحريف الحسابات ، أن أي مخاطر كامنة في صناعات منظمة تماما تتمثل في أن الشركة لن تتبع تلك اللوائح ، أما مخاطر الاكتشاف فهي تشير إلى أن المراجع لن يكتشف ذلك التحريف الجوهري ، فمخاطر الاكتشاف هي المكون الوحيد من مخاطر المراجعة الذي يمكن أن يتأثر بالمراجع ، وجزئيا كرد فعل ضد المخاطر الكامنة تقوم المنشأة بوضع ضوابط رقابة داخلية على سبيل المثال آلة تسجيل النقدية (تخفيض مخاطر سرقة النقدية أو عدم دقة المعاملات المسجلة)،

شكل رقم (8/1)

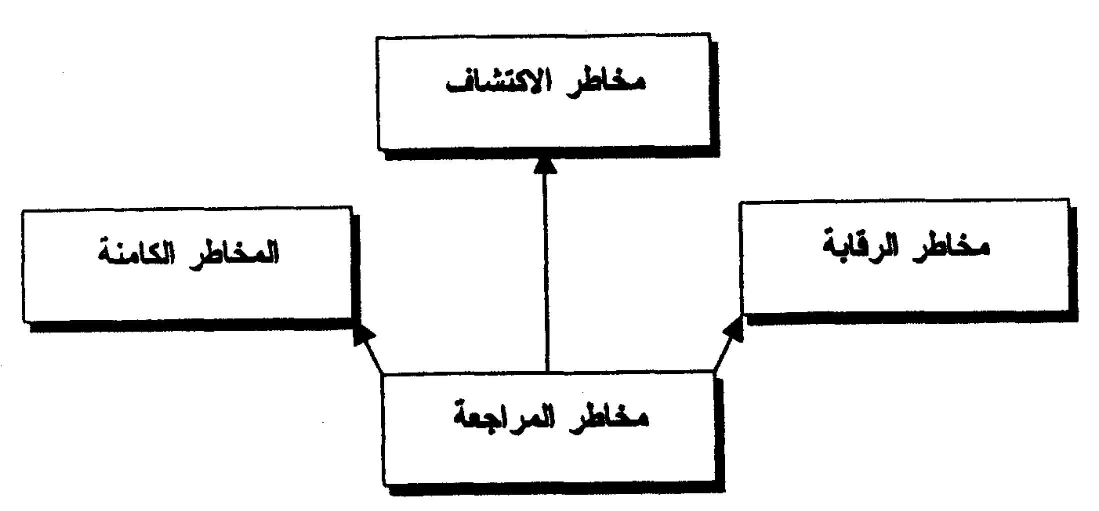
عملية المراجعة تأسيسا على ضوابط الرقابة الداخلية



أمـــا مخاطر الرقابة فهي تلك المخاطر المرتبطة بان ضوابط الرقابة الداخلية لن تمنع او تكتشف أو تصحح التحريفات المحتملة (أن آلة تسجيل النقدية لم نستخدم او بها قصور معين)

مخاطر الرقابة Control Risk

يمكـــن أن يتم تعريف مخاطر الرقابة على أنها المخاطر الخاصة بوجود تحريف معين يمكن أن يحدث في أحد أرصدة الحساب أو مجموعة العمليات والذي قد يكون جوهريا سواء فرديا أو عـــند جمعه مع تحريفات في أرصدة أو عمليات أخرى ولن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحة على أساس زمني مناسب عن طريق نظم الرقابة المحاسبية والداخلية .



أن المهمـــة الأولـــى للمراجعة تتمثل في الحصول على فهم بمكونات الرقابة (البيئة. أنشطة الرقابة وما الى ذلك) للمنشأة ، وتأسيسا على ذلك فإن المراجع يقوم بعمل تقييم مبدئي لمخاطر الرقابة على مستوى التأكيد (على سبيل المثال وجود الإيراد) لكل رصيد حساب جوهرى (حسابات المدينين) أو دورة العملية (المبيعات والتحصيل) .

يقـــوم المـــراجع بتقيـــيم مخاطر الرقابة تأسيسا على الفعالية المدركة لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة في منع و (أو) أكتشاف التحريف الجوهري ، وكلما أصبحت الرقابة الداخلية للمنظمة أكثر فعالـــية كلمـــا كـــان يجب أن ينخفض تقييم المراجع لمستوي مخاطر الرقابة (أن يتم تقدير مخاطر الرقابة ليكون منخفضا).

مدخل المراجعة Audit Approach

يقوم المراجع أولا بتقييد بيئة الرقابة الداخلية بالإضافة الى نظم الرقابة المحاسبية والداخلية، حيث يعـتمد مدخـل المـراجعة بشـدة على الرقابة الداخلية . بوجه عام اذا ما أمكن للمراجع الأعتماد على ضـوابط الرقابة الداخلية فأنه يمكنه أن يخفض من لختبارات التحقق الأساسية ، وإذا ما كانت ضوابط الـرقابة الداخلية ضعيفة أو غير موجودة فإن المراجع يظل معتمدا على لختبارات التحقق الأساسية من أجل توفير دليل الإثبات .

الأجراءات الخاصة بالحصول على الفهم Procedures to Obtain an Understanding

وهـى تتمثل في تلك الإجراءات المستخدمة عن طريق المراجع لجمع دليل إثبات بشأن تصميم ووضـع سياسات وإجراءات محل الاستخدام ، تركز الإجراءات الخاصة بالحصول على الفهم لعملية تصـميم السياسات والإجراءات والسجلات الملائمة بالإضافة إلى ما إذا كان قد تم وضعها محل تنفيذ وتشـغيل عن طريق المنشأة ، على سبيل المثال تمكن بيئة الرقابة الفعالة المراجع من أن يكون لدية ثقـة كبيرة في الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد على دليل إثبات المراجعة الذي تم جمعه داخليا في المنشأة .

يوضـح الشكل رقم (8/2) بعض العوامل الذي تم دراستها في اتخاذ حكم مهني عن طبيعة ومدى تلك الإجراءات في الحصول على فهم بنظام الرقابة الداخلية .

أن الـنظام المحاسـبي والأنشـطة الرقابـية في الشركة يتم تصميمها للتعامل مع أرد الحسـاب ومجموعـات العملـيات المحددة ، يعرض الشكل الإيضاحي رقم 3-8 حسابات عديدة لإحـدى الشـركات الصـناعية وخصائص الحساب والفرق الناتج من مدى الفهم الذي قد يكون مطلوب توضيحه .

أن نقطـة الـبداية لفهم المراجع بالعملية المحاسبية قد يكون دفتر الأستاذ العام ، حيث يتم تحديـد نظـم التطبـيق الجوهرية (سواء على مستوى النظام اليدوي أو الإلكتروني) التي تقوم بتغذية المدخلات والتي لها أثر جوهري على الأستاذ العام .

نظام المعلومات Information System

يجـب علـى المـراجع أن يحصل على فهم بنظام المعلومات متضمنا عمليات المنشأة ذات الصلة الملائمة للتقرير المالي متضمنا المجالات التالية:

شكل رقم 2– 8

أمثلة على العوامل التي تؤثر على طبيعة ومدى الإجراءات الخاصة بالفهم الكافي لتخطيط عملية المراجعة

الأثر على مدى الإجراءات	الأثر على طبيعة الإجراءات	أمثلة على العوامل
	الخبرة السابقة مع المنشأة	
تركيز الإجراءات على تضييق نطاقها .	تركز الإجراءات على التغيرات في هيكل الرقابة الداخلية لتصحيح المشاكل .	المعرفة بالتحريفات السابقة.
تخفيض مدى الإجراءات لفهم تصميم هيكل الرقابة الداخلية .	الاستفسارات عن التغيرات في هيكل الرقابة الداخلية .	توثيق الفهم بالملف الدائم السابق.
	طبيعة سياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية المحددة بالمنشأة	
نطاق استفسار وملاحظة أقل توسعا لفهم التصميم ووضع الإجراءات محل التشغيل .	التركيز عما إذا كانت سياسات أو إجراءات هيكل الرقابة ملائمة أولا أو أن الإجراءات قد تم وضعها محل تشغيل أم لا .	توثيق أدلة محاسبية موسعة للعمي وخرائط التدفق بالإضافة إلى أي وسائل توثيق أخرى بهيكل الرقابة الداخلية .
	طبيعة السياسات أو الإجراء الخاص	
أن الإجراءات الأكثر توسعا ستكون ضرورية لفهم العمل المؤدى عن طريق الوظائف داخل المراجعة الداخلية .	يجب أن تكون الإجراءات ملائمة لفهم العمل الملائم المؤدي عن طريق المراجع الداخلي .	أداء المراجعين الداخليين، ولجبات ملائمة لهيكل الرقابة الداخلية .
	حجم وتعقيد المنشأة	
إجراءات أكثر توسعا يتم أدائها من خلال المنظمة على سبيل المثال الاستفسار من مزيد من العاملين .	تركيز الانتباه على طريق تخصيص السلطة والمسئولية .	هيكل تنظيمي معقد .
قد يتم أداء إجراءات موسعة لتأمين عدم أحداث تغيرات في النظم عند مواقع متعددة .	قد يتم الاحتياج لفهم إجراءات الرقابة العامة للكمبيوتر .	نظم كمبيوتر معقدة في مواقع متعددة .

شكل إيضاحي رقم 3- 8

أثر خصائص الحساب على فهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية

أمثلة على خصائص الحساب	مدى الفهم الذي قد يكون مطلوبا لتخطيط عملية المراجعة
الرصيد الكبير مقارنة بإجمالي الأصول .	عوامل بيئة الرقابة للمنشأة .
عدد كبير لحسابات العميل والعمليات .	مجموعات العمليات الجوهرية .
المخاطر الكامنة الجوهرية العديدة المرتبطة بسياسات الاعتراف بالإيراد ، والاكتمال ونقاط الفاصل الزمني والتحقق .	- سياسات الاعتراف بالإيراد . - الأنشطة الجوهرية فى الإدخال والتشغيل والتقرير عن العمليات (على سبيل المثال إدخال الأمر ، والشحن والمطالبة والمتحصلات النقدية) .
نظم الكمبيوتر المعقدة والمتصلة لأغراض تشغيل العمليات والاحتفاظ بالسجلات .	إجراء رقابة مختارة (على سبيل المثال ضوابط الرقابة على الاكتمال ، ومطابقات حساب الرقابة مع التفاصيل وتقييم الحسابات المستحقة السابقة) .
تعقد المخزون وعدد البنود في المخزون اعتمادا على طبيعة المنشأة .	- مجموعات عمليات جوهرية لاسيما في المنشآت الصناعية . - سياسات تسعير المخزون .
مخاطر كامنة جوهرية مرتبطة بالتسعير المعقد واستغلال فترة الاستلام والشحن بالإضافة إلى تقادم المنتج .	أنشطة جوهرية فى إدخال وتشغيل العمليات والتقرير عنها (على سبيل المثال تراكم التكاليف وحركة المخزون)
نظام محاسبي مبني على جرد دوري للمخزون المادي .	إجراءات رقابة مختارة (على سبيل المثال ضوابط الرقابة على الاكتمال ، وإجراءات الفصل الزمني ، والجرد المادي متضمنا التجميع والتسعير) .
عدد صغير من أدوات المديونية وعمليات جديدة أثناء السنة .	مجموعات عمليات جوهرية .
مخاطر كامنة مرتبطة بملائمة المبادئ المحاسبية (تمويل خارج الميزانية) والالتزام بعقود القروض .	أنشطة جوهرية فى إدخال وتشغيل العمليات والتقرير عنها (على سبيل المثال الموافقة على الدين وفحص قيود اليومية والإفصاح) .
سجلات محاسبية بسيطة (حسابات الأستاذ العام المدعمة عن طريق مستندات قانونية وقيود يومية ومستندات آجلة أخرى) .	سجلات محاسبية جوهرية (مستندات قانونية وحسابات الأستاذ العام) .
أرصدة صغيرة مقارنة بأجمالي الأصول .	عوامل بيئة رقابة المنشأة .
عدد صغير لأرصدة الحساب والعمليات .	طبيعة رصيد الحساب .
عدم وجود أي مخاطر جوهرية .	

1- مجموعات العمليات داخل أعمال المنشأة التي تعتبر جوهرية للقوائم المالية.

2- الإجراءات داخل كل من النظم اليدوية أو تكنولوجيا المعلومات التي عن طريقها يتم إدخال وتسجيل وتشغيل تلك العمليات والتقرير عنها في القوائم المالية .

3- السجلات المحاسبية المرتبطة سواء أكانت الكترونية أو يدوية المرتبطة بإدخال وتسجيل وتشغيل العمليات والتقرير عنها .

4- كيف يتعامل نظام المعلومات مع الأحداث والظروف بخلاف الخاصة بمجموعات العمليات والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية .

5- عملية التقرير المالي المستخدمة لأعداد القوائم المالية للمنشأة متضمنا التقديرات المحاسبية الهامة والإفصاحات .

فحص العمليات والسجلات Examination of Transactions and Records

يتضـــمن الفهـــم المعـــرفة بالطـــرق التي يتم على ضوئها تقييم العمليات وتبويبها وتسجيلها وتلخيصـــها فـــي ملفات البيانات واليوميات أو دفاتر الأستاذ العام ، أن المراجع سيرغب في تحديد المســـتندات الأصلية والحسابات (الملفات الرئيسية للأستاذ العام ودفاتر الأستاذ الفرعية) التي تتأثر بالعملـــية وطبـــيعة ملفـــات الكمبـــيوتر والمستندات والتقارير المحاسبية الملائمة التي تم إنتاجها وتشغيلها في التدفق العام للمعلومات إلى الأستاذ العام والقوائم المالية ، وقد يفحص المراجع أيضا نماذج التقييم المستخدمة لإعداد التقديرات المحاسبية .

ومـــن غـــير العملـــي أن يـــتم وصف كافة نظم تشغيل العمليات حيث يحدد المراجع عادة ويكتسب مستوى مرتفع من الفهم بتلك العمليات فقط التي من المحتمل أن تكون لها أهمية كبيرة للقوائم المالية .

تتزايد مخاطر التحريف عندما يقوم نظم العملية بإدخال وتنفيذ تلك العمليات وتشغيل العمليات المعقدة أو ضوابط الرقابة الداخلية على حركة الأصول ، أن المخاطر تتزايد إذا ما كان هناك تغيرات في العاملين بتشغيل النظام أو إن هناك تاريخ لأخطاء التشغيل .

النظام المحاسبي Accounting System

يتضـــمن فهـــم الـــتدفق الشـــامل للعمليات خلال النظام المحاسبي دراسة طبيعة ومصادر المدخلات الأساسية ، والمخرجات الرئيسية ، والملفات الرئيسية الهامة وتبادل المعلومات خلال الـــنظام ، أن فهـــم إمكانية الاعتماد على النظام المحاسبي يتطلب تقييم الجودة الظاهرة للتشغيل

متضمنا أي تاريخ لوجود تحريفات ، وسواء إذا ما كان النظام قد تغير بشكل جوهري الآن أم لا، فـأن خبرة وكفاية الأفراد العاملين الذين يشغلون النظام أو تعقيد العمليات التي يتم تشغيلها عن طريق النظام تعتبر أيضا محل اعتبار هام .

بيئة الكمبيوتر Computer Environment

يحصـل المـراجعون علـى فهم مرتفع المستوى (ليس تفصيلي) ببيئة الكمبيوتر ، حيث يتطلعون إلى العناصر الرئيسية لبيئة الكمبيوتر وهيكل رقابة الكمبيوتر ، يتم جمع تلك المعلومات عن طريق مقابلة العديد من أفراد الإدارة المسئولين عن النظام، لفهم بيئة الكمبيوتر يتم دراسة درجة الرقابة على المركزية أو اللامركزية والعلاقات بين مواقع التشغيل الهامة، يقوم المراجعون أيضا بدراسة الأنواع الرئيسية لبرمجيات النظم متضمنا الرقابة على الوصول أو أمن البرمجيات، والتغير في البرنامج وبرنامج الرقابة على المكتبة ولغات البرمجة الرئيسية ولغات الاسترجاع أو التقرير على البيانات ومديري قواعد البيانات والاتصال ونظم التشغيل .

يقـوم المـراجعون أيضـا بدراسـة الأنواع الرئيسة لبرمجيات النظم متضمنا الرقابة على الوصـول أو برنامج الأمن أو التغير في البرنامج وبرنامج الرقابة على المكتبة ولغات البرمجة الرئيسـية ولغـات الاسترجاع والتقرير عن البيانات ومديري قواعد البيانات والاتصالات ونظم التشغيل .

توثيق الفهم بالرقابة الداخلية

Documentation of Understanding of Internal Control

تعتـبر متطلـبات التوثـيق في المعيار الدولي للمراجعة رقم 315 ذات أهمية كبيرة كوسيلة للـتأكد مـن أن المراجعين ملتزمون بالمتطلبات الجوهرية للمعايير، وبصفة عامة تتطلب عمليات المراجعة التالية التوثيق للآتي :-

1 - المناقشـة بيـن أعضاء فريق التكليف المرتبطة بقابلية القوائم المالية للمنشأة للتحريف الجوهري الناتج من الخطأ أو الغش بالإضافة إلى القرارات الجوهرية التي تم التوصل إليها .

2 - الفهـم الـذي تم الحصول عليه بحصول كل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها وكل من المكونـات الخمسة لهيكل الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة ، تقييم المخاطر .... الخ) من أجل تقيـيم كـل مـن مصـادر المعلومات التي يتم من خلالها الحصول على الفهم بالإضافة إلى المخاطـر العديدة ، تتمثل المخاطر العديد محل التقييم في تلك التي ترتبط بالتحريف الجوهري

للقوائم المالية ، وتلك المتعلقة بأهداف واستراتيجيات الإدارة المرتبطة بطبيعه المنشاة والمخاطر التي تتأسس على الأداء المالي للمنشأة .

3 – المخاطر المحددة والمقدرة للتحريف الجوهري عند مستوى القوائم الماليه وعد مستوى التأكيد .

4 – المخاطر المحددة وضوابط الرقابة الداخلية المرتبطة والتي تم تقييمها كنتيجة للمخاطر الجوهرية والمخاطر التي في ضوئها ليس من الممكن تخفيض مخاطر التحريف الجوهري.

توثيق هيكل الرقابة الداخلية Documentation of Internal Control Structure

للالتزام بالمتطلب التالي – كيف يقوم المراجع بتوثيق فهمه لهيكل الرقابة الداخلية ، سوف يقوم المراجع عادة بتوثيق جوانب البيئة الرقابية فقط التي يعتقد أنها ملائمة لمراجعة القوائم المالية ، وليس مطلوبا من المراجع توثيق الإجراءات المؤداة للحصول على الفهم إلا إذا كانت تساعده أيضا في تخفيض مستوى مخاطر الرقابة .

أن الوصف السليم لنظام الرقابة الداخلية تتضمن الخصائص الأربعة التالية :

1 – أصل كل مستند وسجل في النظام .

2 – كافة عمليات التشغيل التي تحدث .

3 – التصرف في كل مستند وسجل في النظام .

4 – أشارة إلى إجراءات الرقابة الملائمة لتقييم مخاطر الرقابة .

أنواع التوثيق Types of Documentation

أن أسلوب التوثيق قد يتباين طبقا للحكم المهني للمراجعة ، وتتمثل أساليب التوثيق الشائعة في التوصيفات السردية (المذكرات الوظيفية) وقوائم الاستقصاء والقوائم الاختبارية وخريطة التدفق .

1 – سرد الرقابة الداخلية Internal Control Narrative

تمثل تلك الوسيلة توصيف مكتوب لهيكل الرقابة الداخلية للعميل .

2 – قائمة استقصاء للرقابة الداخلية Internal Control Questionnaire

حيث تطرح تلك القائمة سلسلة من الأسئلة عن ضوابط الرقابة الداخلية في كل مجال مراجعة كوسيلة للمراجع للإشارة إلى جوانب هيكل الرقابة الداخلية التي قد تكون غير كافية ،

في معظم الحالات يتم تصميم قائمة الاستقصاء بحيث تتطلب الإجابة بنعم أو لا أو ليس هناك استجابة للإشارة إلى الصعوبات المحتملة في الرقابة الداخلية .

3 - القائمة الاختبارية Checklist

يمثل ذلك الأسلوب قائمة بالاعتبارات أو الإجراءات التي يتم أتباعها عن طريق المراجع ، في حالة ضوابط الرقابة الداخلية يمثل ذلك الأسلوب مجموعة من تلك الضوابط التي يتعين أن يتم استخدامها عادة .

4 - خريطة التدفق للرقابة الداخلية Internal Control Flow Chart

يعتبر ذلك الأسلوب تمثيل رمزي وبياني لمستندات العميل وتدفقها المتتابع في المنظمة ، وتعد خرائط التدفق أفضل من التوصيفات السردية لمعظم المستخدمين .

أن مدي التوثيق وشكله سوف يعتمد على طبيعة وحجم وتعقيد المنظمة وهيكل رقابتها الداخلية ، وبوجه عام كلما تعقدت النظم المحاسبية والداخلية للمنشأة كلما زاد النطاق الموسع لإجراءات المراجع بالإضافة إلى زيادة النطاق الموسع لتوثيق المراجع .

يوضح الشكل رقم 8-4 والشكل 8-5 أمثلة على أسلوب الوصف السردي، كما يبين الشكل رقم 8-4 وصف سردي لبيئة الرقابة الداخلية، في حين يبين الشكل 8-5 جدول يشرح دورة الإيراد ، في حين يبين الشكل الإيضاحي رقم 8-6 قائمة استقصاء للرقابة الداخلية ، كما يوضح الشكل رقم 8-6 نموذج قائمة اختباريه ، أما الشكل رقم 8-7 فهو يوضح خريطة تدفق لتوثيق نظام الرقابة الداخلية .

8/2 تقييم مخاطر الرقابة Assessing Control Risk

أن تقييم مخاطر الرقابة تعبر عن عملية تقييم تصميم وتشغيل فعالية ضوابط الرقابة الداخلية للشركة من حيث كيفية منعها أو اكتشافها للتحريفات الجوهرية في تأكيدات القوائم المالية ، أن النتيجة التي يتم التوصل إليها كنتيجة لتقييم مخاطر الرقابة يشار إليها بالمستوى المقدر لمخاطر الرقابة Assessed level of Control Risk ، أن الجوانب المدمجة للمكونات الخمسة للرقابة الداخلية يتم مراعاتها عندما يتم تقييم مخاطر الرقابة ، في ذلك الجزء يتم مناقشة كيفية تقييم مستوى مخاطر الرقابة .

شكل إيضاحي رقم 4 – 8

التوصيف السردي لبيئة الرقابة

أسم العميل :			تاريخ الميزانية / /
أعد عن طريق	التاريخ / /	تم الفحص عن طريق	التاريخ / /
تم تحديثها عن طريق	التاريخ / /	تم الفحص عن طريق	التاريخ / /

يتمثل نشاط الشركة في ومواقعها الوحيد كائن في ويــتم أدارتها عن طريق مالكهــا الوحــيد الذي يعتبر مسئولا عن التسويق والشراء وتعيين العاملين والموافقة على العمليات الرئيسية ، وهو الذي يدير الشركة ، ولديه فهم جيد بالأعمال الصناعية التي تعمل بها الشركة ، وهو يعــتقد بـــأن تعيين العاملين ذوي الخبرة أمرا هاما بسبب الفصل المحدود بين المسئوليات ، كما أن هــناك قليل من الاختبارات المستقلة على عمل العاملين ، كما انه له اتجاه متحفظ بشكل معقول تجاه مخاطر الأعمال ، وتشير نتائج الأعمال إلى وجود اتساق في مستوى الربحية ، كما أنه اتجاه متحفظ أيضا تجاه التقديرات المحاسبية .

ويقوم محاسب الشركة بالاسترشاد بمكتب المراجعة عن الأمور المحاسبية الروتينية متضمنا أعــداد الــتقديرات المحاسبية (المستحقات الضريبية وتقادم المخزون أو الديون المعدومة) كما أن منشأة المحاسبة تساعد أيضا في تجميع وإعداد القوائم المالية .

يــتكون مجلس إدارة الشركة من عدد من الأعضاء العائليين ولا يتوقع قيام المجلس بمتابعة أعمال أنشطة المدير المالك .

وقــد قــام محاسب الشركة مع سكرتيرها بأداء معظم الوظائف المحاسبية الأساسية ، وقد تم تعيين ذلك المحاسب في عام 2000 وهو لديه معرفة بالعمل المحاسبي وأساسياته وليس لدى منشأة المحاســبة أي شــك في كفايته أو صلاحيته ، ويقوم ذلك المحاسب بشكل دوري باستشارة منشأة المراجعة عن أية عمليات غير عادية، ويشير التاريخ السابق إلى أنه من النادر أجراء أي تعديلات مقابل أية أخطاء تنشأ من تشغيل العمليات الروتينية .

تــتكون دورات النظام المحاسبي للشركة من حزمه من برامج المحاسبة ، ويقتصر الوصول إلى الكمبيوتر وملفاته إلى ذلك المحاسب والسكرتير والذي لديه وصول فعال لكافة ملفات الكمبيوتر .

يقــوم المــالك المدير بفحص التقارير المالية المتولدة عن الكمبيوتر بشكل حريص على سبيل المثال تقاريــر عــن أعمار حسابات المدينين، ومقارنة الإيرادات بالمصروفات مع الأداء السابق للمنشأة، كما أنه يقوم أيضا بمتابعة شروط اتفاقيات القروض طويلة الأجل التي تتطلب الحصول على مؤشرات معينة .

شكل إيضاحي رقم (8/5)

جدول التوثيق السردي للرقابة الداخلية

دورة الإيــــــــــراد								
البيان	الاتصال بالعميل	موافقة العمل على المبيعات	موافقة الائتمان	شحن البضائع	مطالبة العميل	أشعار الاستلام	ائتمان حساب المدينين	إيداع النقدية
عملية محاسبية				البيع		إيصال النقدية		
قيود اليومية					من حـ/ العميل إلى حـ/ المبيعات		من حـ/النقدية الى حـ/ العميل	
المستندات	طلب كشف	أمر الشراء من العميل	أمر المبيعات	إيصال التغليف وأشعار الشحن	الفاتورة	أشعار التحويل قائمة التحويل	- التحويل - الأسعار	إيصال الإيداع
البيانات المجمعة	- الاسم - العنوان - الاتصال بالشخص - مندوب البيع	كافة الشروط المطلوبة لإتمام أمر عقد البيع	الرصيد الحالي حد الائتمان	- التاريخ - الناقل - البنود المشحونة - الجودة	القيمة المستحقة	- الاسم - نوع السداد - القيمة	- الاسم - الفاتورة - القيمة	إجمالي الإيداع
القسم	المبيعات	المبيعات	الائتمان	الشحن	المحاسبة	حجرة البريد	المحاسبة	أمين الخزينة
قضايا الرقابة	- المتابعة - سياسة الشركة واستراتيجياتها	عدم انتهاك القوانين أو سياسات الشركة .	أن العملاء الموافق عليهم الذين يحصلون على الائتمان فقط .	يتم شحن ما أدرج بالأوامر فقط ، توثيق كافة الشحونات .	المطالبة بكل عملية شحن وأعداد الفاتورة بدقة .	منع السرقة سواء للشيكات أو النقدية .	منع الاختلاس ووجود ائتمان ملائم لحسابات العملاء .	السرقة

شكل إيضاحي رقم 6 – 8

توثيق الرقابة الداخلية باستخدام قائمة الاستقصاء

السؤال	التعليقات	
1 – متي تقوم الشركة بالاعتراف بعملية البيع ؟		
2 – متي تعتبر المتحصلات مؤدية لزيادة في النقدية ؟		
3 – في أي نقطة في دورة الإيراد يتم تسجيل عملية البيع ؟		
4 – فـــي أي نقطة في دورة الإيراد يتم جعل النقدية دائنة لتحصيل حسابات المدينين ؟		
5 – بالنســبة لكــل خطوة من الخطوات التالية في دورة الإيراد – ما هي المستندات التي يتم خلقها أو استخدامها وما هي البيانات التي يتم جمعها ؟	المستندات	البيانات المجمعة
– الاتصال بالعميل		
– موافقات العميل على عملية البيع		
– شحن البضائع		
– مطالبة العميل		
– استلام الأشعار		
– حسابات المدينين الدائنة		
– النقدية المودعة		
6 – بالنســبة لكل خطوة من الخطوات التالية في دورة الإيراد– ما هو القسم المرتبط وما هي قضايا الرقابة ؟	القسم	قضايا الرقابة
– الاتصال بالعميل		
– موافقة العميل على عملية البيع		
– الموافقة على حدود الائتمان		
– شحن البضائع		
– مطالبة العميل		
– أشعار الاستلام		
– حسابات المدينين الدائنة		
– النقدية المودعة		

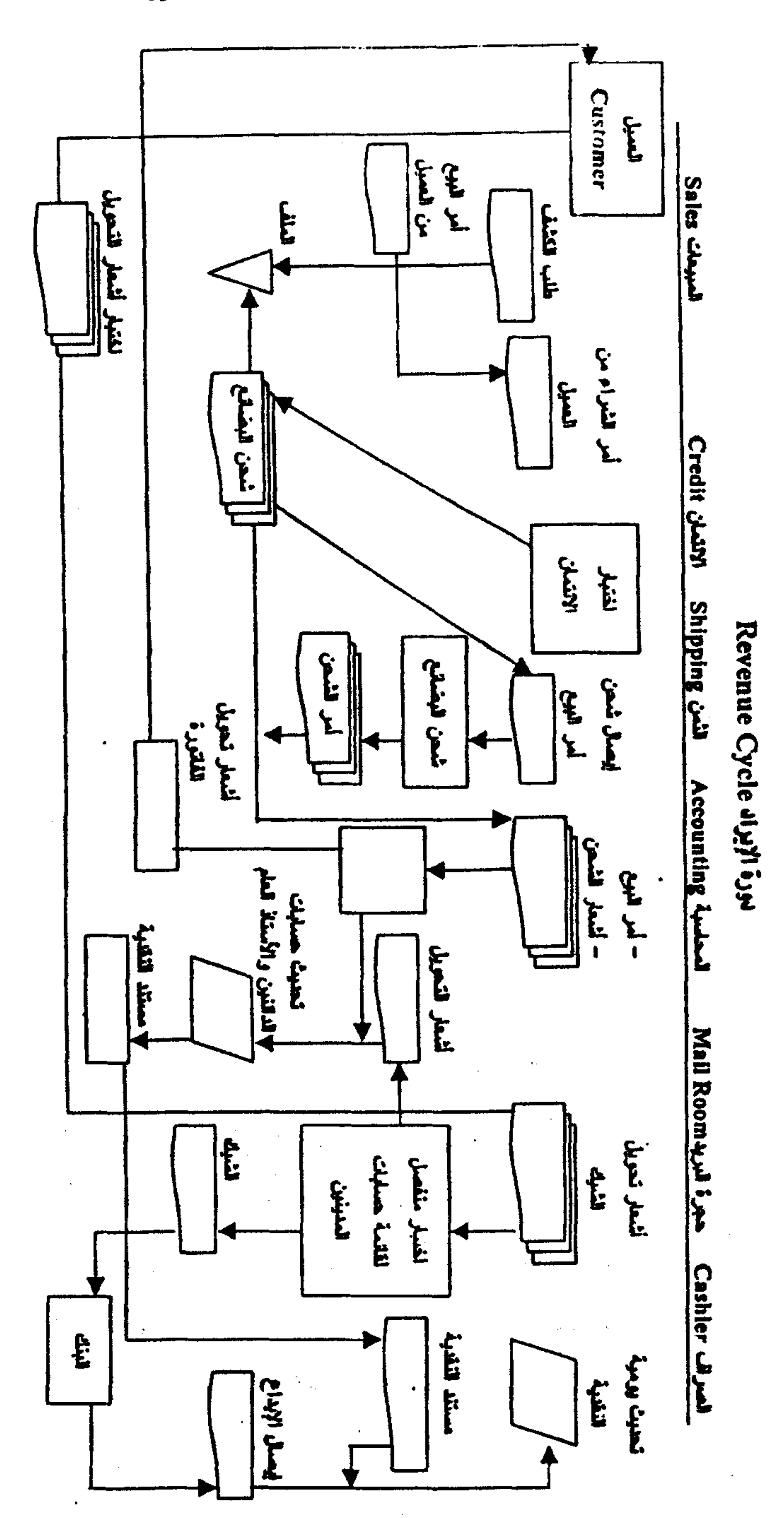
شكل إيضاحي رقم 7- 8

التوثيق باستخدام القائمة الاختبارية

السؤال	نعم	لا
1 - هل يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتم تحويل البضائع ؟		
2 - هل يتم الاعتراف بالنقدية عندما يقوم العميل بدفع قيمة الأشعار ؟		
3 - هل يتم تسجيل الإيراد وحسابات المدينين عندما يتم مطالبة العميل ؟		
4 - هل كشف حساب العميل أو أي مستند مماثل يستخدم عندما يتم الاتصال بالعميل ؟		
5 - هل اتفاقيات مبيعات العميل يتم إثباتها بأمر شراء من ذلك العميل ؟		
6 - هل الائتمان الموافق عليه تم الإشارة إليه في أمر البيع وقائمة التسعير ؟		
7 - هل إيصالات التعبئة وأشعار الشحن استخدمت عندما تم شحن البضائع ؟		
8 - هل أرسل للعميل فاتورة وأشعار التحويل ؟		
9 - عندما تم استلام التحصيل هل تم تحديد أشعار التحويل في قائمة ؟		
10- هل أستخدم أشعار التحويل كإثبات لدائنية حسابات المدينين ؟		
11-هل تم تجميع إيصالات الإيداع كإثبات على إيداعات النقدية ؟		
12- هل تم تسجيل أسم وعنوان والشخص المعني بالاتصال عند الاتصال بالعميل ؟		
13- عندما تم الموافقة على الائتمان هل كانت معلومات الأرصدة الحالية وحد الائتمان متاحة ؟		
14 عندما تم شحن البضائع هل تم تسجيل الناقل والبنود والكمية ؟		
15 - هل تعامل قسم المبيعات مع كل من التعاقد مع العميل واتفاقيات العميل ؟		
16 - هل سلطة الائتمان منفصلة عن قسم المبيعات ؟		
17 - هل تم عد أشعارات التحويل في حجرة البريد ؟		

شكل إيضاحي رقم 8 - 8

خريطة التدفق للرقابة الداخلية لدوره الإيراد



يبدأ تقييم مخاطر الرقابة بتأكيد القوائم المالية (على سبيل المثال تأكيد الاكتمال) المرتبط بأرصدة الحساب الجوهرية (على سبيل المثال حسابات الدائنين) والعمليات، وتأسيسا على التأكيدات يتم تحديد أهداف المراجعة (التحديد ما إذا كانت كافة حسابات الدائنين قد تم تسجيلها) ، بالنسبة لكل هدف من أهداف المراجعة يجب أن يحدد المراجع ما إذا كان يهدف إلى الاعتماد على ضوابط الرقابة الداخلية لتحقيق المستوى المرغوب فيه لمخاطر المراجعة المقبولة أم لا ، بعد ذلك يقرر المراجع ما إذا كان قد تم تحديد ضوابط الرقابة الداخلية الملائمة أم لا ، حيث يقوم بتحديد ضوابط الرقابة الداخلية لمعظم تأكيدات القوائم المالية الجوهرية أو أهداف المراجعة .

تحديد ضوابط الرقابة الملائمة Identify Relevant Controls

بعد تحديد التأكيدات وأهداف المراجعة المرتبطة بها ، فإن الخطوة التالية تتمثل في تحديد ضوابط الرقابة الداخلية التي ترتبط بكل تأكيد ، يقوم المراجع بتحديد ضوابط الرقابة الداخلية الهامة عن طريق الإشارة إلى أنواع أنشطة الرقابة التي قد توجد والسؤال عما إذا كانت موجودة أم لا (كجزء من فهم ضوابط الرقابة الداخلية) على سبيل المثال بخصوص الفصل بين الواجبات في الشركة ، حيث يتعين وجود فصل بين الشخص الذي يقوم بأداء عمليات التداول والأشخاص الذين يقومون بالمحاسبة عن ذلك التداول (أنشطة المكتب الخلفي) .

وعادة ما يتم القيام بتحديد إجراءات الرقابة الملائمة ومتابعة الأنشطة عن طريق الاستفسار من الإدارة العليا عن كيف قامت بالرقابة على أعمال الشركة التي تم عكسها في السجلات المحاسبية ، وهذا ما يطلق عليه بمدخل من الأعلى إلى الأسفل، حيث يساعد ذلك على المدخل على التأكد من أن المراجع لا يقوم باختبار ضوابط الرقابة الداخلية عن مستوي من التفصيل أكبر من ذلك المطلوب للوفاء بأهداف المراجعة ، وبصفة عامة فإن ضوابط الرقابة الداخلية المؤداة عن طريق المديرين في المستوى الأعلى تميل إلى أن تتضمن تفويض المسئولية ومتابعة الأنشطة باستخدام كل من البيانات المالية وغير المالية ، وقد تتضمن ضوابط الرقابة الداخلية في المستوى الأدنى إجراءات الرقابة التي تتناول تشغيل العمليات وحماية الأصول بالإضافة إلى المتابعة المباشرة لتلك الإجراءات .

لتوضيح يتم استخدام مثال عن الأهداف الخاصة بأن كافة حسابات الدائنين قد سجلت ، فإذا شعر المراجع بأن أجراء الرقابة الخاص بفحص التسجيل المبدئي للمدفوعات إلى البائعين لا يعمل بفعالية (لم توجد أية عمليات فحص في عديد من الشهور) فإنه قد يحكم على أن ضوابط

الرقابة الداخلية ضعيفة ، فإذا ما كان تلك الضوابط ضعيفة بالفعل سوف يتم تقييم مخاطر الرقابة على أنها مرتفعة ، وباستخدام ذلك المثال أيضا إذا ما كان هناك عمليات فحص منتظمة ودورية لإجــراءات التسجيل المبدئي لحسابات الدائنين كما أن للشركة تاريخ سابق بالتسجيل الجيد فإن المراجع قد يشعر بان أجراء الرقابة يعتبر قويا ، ويقوم بتقييم مخاطر الرقابة لذلك التأكيد وكذلك هدف المراجعة المرتبط بمستوى منخفض .

وكلمــا ازدادت درجة المباشرة في العلاقة بين أحد التأكيدات وضوابط الرقابة الداخلية كلما زادت فعالــية ذلك الأجراء في تخفيض مخاطر الرقابة ، على سبيل المثال قد يكون لدى الشركة نوعين من ضوابط الرقابة للمخزون هما :

a) قيام الإدارة بالمتابعة الدقيقة للنسبة المئوية لمجمل ربح من شهر إلى آخر.

b) قــيام الشركة بالاحتفاظ بسجلات دائمة للمخزون وتقوم بتنفيذ الجرد المادي للمخزون في نهاية كل ثلاث شهور ، أن ذلك الجرد المادي للمخزون ونظم المخزون الدائمة ترتبط بشكل أكــثر مباشرة بتأكيد الاكتمال والوجود من مجرد متابعة النسبة المئوية لمجمل ربح بسبب أنها قد تؤدي إلى اكتشاف وتصحيح الانحرافات بشكل أكثر احتمالا .

تقييم مواطن الضعف في الرقابة الداخلية وتحديد مستوي مخاطر الرقابة

Evaluate Weaknesses in Internal Control and Set Control Risk level

عــند تقيــيم ضــوابط الــرقابة الداخلية يقوم المراجع بالبحث عن أوجه الضعف في تلك الضوابط وذلك لسببين هما :

- لتحديد طبيعة ومدى لختبارات التحقق الأساسية الذي سوف يقوم بادائها.
- لتكويــن مقــترحات بــناءه للتحسينات ، والتي سوف يتم تقديمها للإدارة في خطاب الإدارة **Management Letter** .

ويمكن أن يتضمن خطاب الإدارة الإخطارات التي توصل الظروف واجبة التقرير عنها والتي تمــثل أوجــه ضــعف جوهــرية فــي الــرقابة الداخلــية ، أن تلك الظروف واجبة التقرير عنها **Reportable Conditions** هي الأمور التي يعتقد المراجعون أنها يجب أن يتم توصيلها إلى لجنة مــراجعة العميل ، حيث أنها تمثل العيوب الجوهرية في تقييم أو تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية التــي يمكــن أن تؤثــر عكسيا على قدرة المنظمة على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية في القوائم المالية ، ويجب علي المراجع أن يجعل الإدارة تدرك – كلما كان ذلك

عملـــيا وعند مستوى ملائم من المسئولية – أوجه الضعف الجوهرية في تصميم أو تشغيل نظم الرقابة المحاسبية والداخلية التي تصل إلى انتباه المراجع .

أن مواطن الضعف في الرقابة الداخلية تمثل غياب وجود ضوابط رقابة داخلية كافية والتي تــزيد مـــن مخاطـــر التحريفات الموجودة في القوائم المالية ، وقد يكتشف المراجع عند فحص ضـــوابط الـــرقابة الداخلية أن تلك الضوابط لا توجد في كافة المجالات التي يجب أن تكون لها ضـــوابط رقابية أو أن تلك الضوابط الرقابية لم يتم تفعيلها على نحو ملائم ، وكنتيجة لذلك فإن المخاطر تتزايد كلما كان الأرصدة بالقوائم المالية خاطئة ، وفي بعض الحالات فإن وجود أوجه الضـــعف قد يكون هاما جدا أو منتشر لدرجة أنها قد تؤثر جوهريا على القوائم المالية ، ويطلق على ذلك بأوجه الضعف الجوهري Material Weakness في الرقابة الداخلية .

لتحديد أوجه الضعف الجوهرية اقترح مدخل من أربعة خطوات :

1 – تحديد ضوابط الرقابة الداخلية القائمة .

2 – تحديد مدى غياب ضوابط الرقابة الرئيسية (حيث تكون تلك الضوابط ناقصة).

3 – تحديد التحريفات الجوهرية المحتملة التي يمكن أن تنتج .

4 – دراسة احتمال وجود ضوابط رقابة داخلية معوضة ، ويعتبر الأجراء الرقابي المعوض أحد الإجراءات في النظام الذي يتغلب على أوجه الضعف .

مخاطر الرقابة المقيمة عند الحد الأقصى Control Risk Assessed at Maximum

يجب أن يتم تقييم مخاطر الرقابة عند الحد الأقصى (المخاطر الأكبر الخاصة بأن التحريف الجوهـــري الـــذي يمكن أن يحدث لن يتم منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب عن طريق هيكل الرقابة الداخلية) لبعض أو كافة التأكيدات إذا :-

- أن السياسات والإجراءات من غير المحتمل أن تتعلق بتأكيد معين .
- أن السياسات والإجراءات من غير المحتمل أن تكون فعالة .
- أن الحصول على دليل إثبات كافي وصالح غير فعال .

8/3 الاستجابات الشاملة للمخاطر المقيمة Overall Responses to Assessed Risk

يعـــتمد اختـــيار المراجع إجراءات المراجعة ويتأسس على تقييمه للمخاطر، حيث يجب أن يقوم المراجع بتطوير استراتيجية شاملة للمراجعة تصف نطاق وسلوك عملية المرلجعة من أجل تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض يمكن قبوله.

استراتيجية المراجعة Audit Strategy

يقوم المراجع بتخطيط وأداء عملية المراجعة بطريقة من شأنها تخفض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض ، بصفة عامة تحدد استراتيجية المراجعة الشاملة اتجاه عملية المراجعة ، يتمثل الغرض من الاستراتيجية الشاملة للمراجعة في تطوير استجابة فعالة للمخاطر ذات الأهمية النسبية ، ويقوم المراجع بدراسة ما وجده في أنشطة التخطيط المبدئية على سبيل المثال قبول العميل ، الموقف الأخلاقي لمنشأة المراجعة ، وفهمه بالمنشأة وبيئتها متضمنا ضوابط الرقابة الداخلية بها وذلك من أجل تطوير استراتيجية مراجعة شاملة تتسم بالكفاءة والفعالية والتي ستكون بمثابة رد فعل واستجابة للمخاطر المقيمة على نحو ملائم .

تتضمن الإستراتيجية الشاملة للمراجعة دراسة استجابة المراجعة المخططة إلى المخاطر المحددة من خلال تطوير خطة المراجعة ، أيضا فإن استراتيجية المراجعة الشاملة تتضمن المدخل الخاص بتنظيم سلوك وإدارة تكليف المراجعة (على سبيل المثال متطلبات تعيين أعضاء الفريق والمواقع التي يتعين تضمينها في نطاق المراجعة) والتأكيد النسبي الذي يتم وضعه على اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة وإجراءات التحقق الأساسية .

يلخص المراجع عادة استراتيجية المراجعة الشاملة في نموذج مذكرة التخطيط .

الاستجابات الشاملة للتعامل مع المخاطر Overall Responses to Address Risks

يجب على المراجع تحديد الاستجابات الشاملة للتعامل مع مخاطر التحريف الجوهرية عند مستوى القوائم المالية ، تتضمن الاستجابات الشاملة للمخاطر المقيمة ما يلي :

- التأكيد لأعضاء فريق المراجعة على الحاجة للاحتفاظ بالشك المهني عند جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة .
- تخصيص أعضاء أكثر خبرة أو هؤلاء الذين لديهم مهارات خاصة أو الاستعانة بالخبراء.
- توفير مزيد من الأشراف .
- تضمين عناصر أضافية لعدم أمكانية التنبؤ عند اختيار إجراءات المراجعة الإضافية التي يتم أدائها .

إجراءات المراجعة المستجيبة للمخاطر Audit Procedures Responsive to Risks

يجب أن يقوم المراجع بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية ذات طبيعة وتوقيت ومدى الاستجابة للمخاطر المقيمة للتحريف الجوهري ، ويتعين أن تكون هناك رابطة واضحة بين

طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقييمات المخاطر للمراجع ، على سبيل المثال فإن تقييم مخاطر التحريف الجوهري عند القوائم المالية يرتبط بشكل مباشر بتقييم بيئة الرقابة ، فإذا كان هناك أوجه ضعف في بيئة الرقابة قد يقوم المراجع بتغيير توقيت الإجراءات وزيادة نطاق تلك الإجراءات بالإضافة إلى تغيير دليل إثبات المراجعة (على سبيل المثال إجراء مزيد من اختبارات تفاصيل الأرصدة وقليل من الإجراءات التحليلية) .

طبيعة إجراءات المراجعة Nature of Audit Procedures

أن طبيعة إجراءات المراجعة ذات أهمية قصوى في الاستجابة إلى المخاطر المقيمة ، حيث تشير طبيعة إجراءات المراجعة إلى كل من غرضها (اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة أو إجراءات التحقق الأساسية) ونوعها (الفحص ، والملاحظة والاستفسار والمصادقات وإعادة العمليات الحسابية وإعادة الأداء أو الإجراءات التحليلية) .

تأكيدات القوائم المالية Financial Statement Assertions

تتأسس ضوابط الرقابة الداخلية المالية على تأكيدات القوائم المالية ، وقد تحدد التأكيدات الغرض من إجراءات المراجعة ، حيث يقترح تأكيد الاكتمال Completeness بالارتباط بحسابات الدائنين أداء اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية ، كما قد تكون اختبارات التحقق الأساسية أفضل وسيلة لاختبار تأكيد الحدوث Occurrence ، فإذا ما أنتج نظام المعلومات للمنشأة دليل إثبات في ضوئه يتم أداء اختبارات المراجعة ، يتعين أداء اختبارات الالتزام بالرقابة عند مستوى التأكيد الخاصة بالدقة والاكتمال .

توقيت إجراءات المراجعة Timing of Audit Procedures

يشير التوقيت إلى متى يتم أداء إجراءات المراجعة أو الفترة أو التاريخ الذي عنده يتم تطبيق دليل إثبات المراجعة ، وقد يقوم المراجع بأداء اختبارات المراجعة عند تاريخ مرحلي أو في نهاية الفترة ، للأغراض العملية من الضروري بوجه عام أن يؤدي المراجع إجراءات مراجعة عند وقت معين بخلاف نهاية العام ، وحساب النتائج في نهاية السنة عن طريق استخدام الإجراءات التحليلية ، أن دليل الإثبات الذي يتم جمعة عند نهاية الفترة يعتبر أكثر دقة واكتمالا من دليل الإثبات الذي يتم جمعه في تاريخ مرحلي ، ولذلك فكلما تزايدت مخاطر التحريف الجوهري كلما كان من الأرجح أن يقوم المراجع بأداء إجراءات تحقق أساسية أقرب

من نهاية الفترة وليس عند تاريخ مبكر ، أن إجراءات المراجعة المؤداة عند فترات غير قابلة للتنبؤ بها قد تخفف أيضا من مخاطر التحريف .

لأغـراض تحديد توقيت إجراءات المراجعة يقوم المراجع أيضا بمراعاة بعض الأمور على سبيل المثال :

- بيئة الرقابة .
- عندما تكون المعلومات متاحة .
- طبيعة المخاطر (على سبيل المثال إذا ما كان هناك مخاطر في تضخيم الإيرادات للوفاء بتوقعات الأرباح عن طريق خلق متتابع لاتفاقيات مصطنعة للمبيعات قد يرغب المراجع في فحص العقود المتاحة في تاريخ نهاية الفترة) .
- الفترة أو التاريخ الذي يرتبط به دليل إثبات المراجعة .

مدى إجراءات المراجعة Extent of Audit Procedures

أن مدى الإجـراءات يعني بوجه علم مقدار إجراءات المراجعة التي يتعين أداتها (على سبيل المثال حجم عينة المراجعة أو عدد الملاحظات)، أن مدى إجراءات المراجعة يتم تحديده عن طريق تقييم المخاطر ، حيث عادة ما يقوم المراجع بزيادة مدى إجراءات المراجعة كلما تزايدت مخاطر التحريف الجوهري .

معاينة المراجعة Audit Sampling

تعتبر معاينة المراجعة المجال الرئيسي الذي يعتبر المدى خلاله ذو اعتبار هام، حيث قد يختار المراجع أن يفحص أكثر من عينة خاصة (إخطارات الشحن) أو معاينة أكثر من عدة بنود مرتبطة (أوامر المبيعات ، إخطارات الشحن ، فواتير المبيعات) ، وقد يتم سحب الاستنتاجات الصحيحة عادة عن طريق مداخل المعاينة ، ومع ذلك فإذا ما كان مقدار الاختبارات التي تم القيام بها على أحد المجتمعات يعتبر صغيرا جدا فإن مدخل المعاينة المختار لا يعتبر ملائم في ظل الظروف المحيطة أو إذا ما كانت الاستثناءات لم يتم متابعتها على نحو ملائم فسوف يكون هناك مخاطر غير مقبولة بأن استنتاج المراجع تأسيسا على العينة قد يكون مختلفا عن الاستنتاج الذي يتم التوصل إليه إذا ما كان المجتمع الإجمالي قد خضع لنفس أجراء المراجعة.

8/4 إعداد مذكرة التخطيط وخطة المراجعة

Prepare Planning Memorandum and Audit Plan

تتمثل الخطوة الأخيرة في عملية التخطيط في إعداد مذكرة تخطيط المراجعة وخطة المراجعة ، حيث تلخص مذكرة تخطيط المراجعة الاستراتيجية الشاملة للمراجعة، وتتضمن القرارات المرتبطة بالنطاق الإجمالي والتأكيد وسلوك المراجعة واستجابات المراجعة المخططة إلى مستوى القوائم المالية الشامل بالارتباط بتلخيص الأمور الجوهرية الموثقة في خطة المراجعة.

وعادة ما تتضمن مذكرة تخطيط عملية المراجعة الأقسام التالية :

- معلومات تاريخية : تصف هيكل وأعمال وتنظيم الشركة ، ويتعين أن تتضمن تلك المعلومات الأمور الجوهرية المؤثرة على العميل ، والإشارة إلى ملفات المراجعة لتمكين أعضاء فريق المراجعة من اكتساب بعد نظر عن العميل .
- أهداف المراجعة : وهي توضح ما إذا كانت عملية المراجعة قد أعدت لأغراض حملة الأسهم أو البورصة أو ماذا كانت عملية مراجعة لبعض الأغراض الخاصة .
- تقييم مخاطر التكليف والمتابعة المحتملة عن مخاطر التكليف المحددة المتزايدة أو المحددة أثناء مرحلة قبول العميل .
- تحديد المراجعين الآخرين أو الخبراء الذين سيتم الاعتماد عليهم في المراجعة .
- تقييم الأهمية النسبية .
- المخاطر الكامنة الناشئة من أبعاد النظر داخل صناعة العميل وأنشطته والمحددة لكل مزيج هام من حسابات القوائم المالية وهدف المراجعة .
- الاستنتاجات المتعلقة ببيئة الرقابة متضمنا الاعتماد المحتمل على المراجعين الداخليين .
- تصنيف بيئة أنشطة التشغيل الالكتروني للعميل ومستوى الاعتماد على تلك النظم .
- تقييم جودة نظم الرقابة المحاسبية والداخلية وعلى وجه الخصوص تحديد إجراءات الرقابة الداخلية التي تخفف المخاطر الكامنة المحددة .
- ملخص مدخل المراجعة الخاص بدراسة رصيد كل حساب وهدف المراجعة المرتبط الذي في ضوئه يتم تحديد المخاطر الكامنة .

- توقيت وجدولة عمل المراجعة متضمنا تحديد أية الإجراءات التي قد يتم تحديدها قبل تاريخ الميزانية العمومية .

- موازنة المراجعة حيث يتم تفصيلها حسب كل مستوى من الخبرة المتاح في فريق المراجعة .

يتم استكمال مذكرة تخطيط المراجعة عادة قبل بداية العمل في منشأة العميل ، حيث يتم فحصها عادة والموافقة عليها عن طريق كل من مدير المراجعة وشريك المراجعة قبل أن يتم البدء في مرحلة العمل الميداني ، وقد يتم التعديل من خلال أداء التكليف كلما تم مواجهة مشكلات خاصة أو لدراسة المراجع للرقابة الداخلية الأمر الذي قد يؤدي إلى تحديد مجالات تتطلب مزيدا أو تخفيضا في عمل المراجعة .

خطة المراجعة (برنامج المراجعة) Audit Plan (Program)

تعبر خطة المراجعة عن المصطلح المستخدم عن طريق المعيار الدولي الجديد للمراجعة حيث كانت المعايير السابقة تشير إلى خطة المراجعة على أنها برنامج المراجعة ، وطبقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم 300 يتعين على المراجع تطوير خطة المراجعة من أجل تطبيق الاستراتيجية الشاملة للمراجعة .

تحدد خطة المراجعة (برنامج المراجعة) طبيعة توقيت ومدى إجراءات المراجعة المخططة المطلوبة لتطبيق الاستراتيجية الشاملة للمراجعة داخل وصف شامل للعمل الذي يتعين أداؤه، فهي تخدم كأساس لتوصيل التعليمات لإفراد فريق عمل المراجعة ذو الصلة بعملية المراجعة ، وكوسيلة للرقابة على وتسجيل التنفيذ الصحيح للعمل، يوضح الشكل رقم 8/9 تفاصيل عينة من أحد خطط المراجعة لحسابات المدينين .

تتضمن خطة المراجعة تفاصيل عن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المخططة لمجموعة جوهرية من العمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ، وهى تتضمن أداء إجراءات تقييم المخاطر ، حيث يستخدم المراجع المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر لتخطيط إجراءات مراجعة إضافية ، وبينما يقوم المراجع بأداء إجراءات المراجعة الملخصة في خطة المراجعة يتعين تحديث خطة المراجعة وتغييرها لعكس إجراءات المراجعة الإضافية التي تعتبر ضرورية في ظل الظروف المحيطة .

شكل رقم 8/9

عينة من خطة المراجعة (برنامج المراجعة) لحسابات المدينين

الأهداف :

- أن المبيعات المسجلة هي المرتبطة بالشحونات التي تم القيام بها فعلا للعملاء (الوجود).
- أن المبيعات المسجلة هي التي تم المطالبة بها على نحو صحيح من حيث قيمة البضائع التي تم المطالبة بقيمتها (الاكتمال والدقة) .
- وجود استقلال صحيح بين الفترات الزمنية (الاكتمال والوجود) .
- أن كافة الإيرادات من مبيعات البضائع وأداء الخدمات هي التي تم تسجيلها على نحو دقيق في دفاتر اليومية والأستاذ تأسيسا على المبيعات والترخيص بالائتمان واتفاقيات البيع (الاكتمال ، الدقة والقياس والحقوق والالتزامات).
- أن حسابات المدينين التجارية تمثل المبيعات غير المحصلة أو التغيرات الأخرى للعملاء الحقيقيين كما أنها مملوكة للمنشأة (الوجود ، التقييم والحقوق والالتزامات).
- أن كافة الإفصاحات تتمشى مع متطلبات المعايير الدولية (العرض والإفصاح) .

البيان	الهدف	الإعداد عن طريق	الإحالة
1 – التحقق المستندى من سجلات الشحن إلى يومية المبيعات والترخيص بها وفواتير المبيعات متضمنا البيانات الملائمة (على سبيل المثال السعر، الوصف ، الكمية ، والتواريخ) ، مع استخدام عينه تتكون من 100 مفردة .			
2 – جمع اليوميات والتتبع حتى الأستاذ العام والملف الرئيسي			
3 – الحصول على عينة من مستندات الشحن ومقارنة التواريخ على مستندات الشحن مع التواريخ المسجلة في اليومية .			
4 – اختيار عينه من قيود المبيعات بالأستاذ العام وتتبعها حتى يوميات المبيعات (استخدم عينه تتكون من 200 مفردة خلال السنة) .			

5 – ملاحظة ما إذا كان قائمة الأسعار المرخص بها قد تم استخدمت في تسعير المنتج .			
6 – اختيار عينه من فواتير المبيعات ومقارنتها بقائمة الأسعار .			
7 – المصادقة على عينة من حسابات المدينين وأداء إجراءات بديلة عند عدم الاستجابة لتلك العينات .			
8 – التحقق المستندي من عينة من حسابات المدينين مع اتفاقيات المبيعات .			
9 – تتبع عينه من فواتير المبيعات الآجلة حتى مطالبات حسابات المدينين .			
10– فحص تصنيف الائتمان لعدد من حسابات المدينين الضخمة.			
11– الحصول على ميزان بحسابات المدينين ذو الأعمار ، واختباره من حيث الدقة الحسابية ومطابقته مع دفاتر الأستاذ .			
12– أداء إجراءات لتحديد حسابات المدينين الخاصة بالأطراف ذات العلاقة .			

أن الحاجة إلى دليل إثبات المراجعة يمكن أن يستنتج من مرحلة التخطيط ، أن مزيج الأهمية النسبية (الدقة) ومخاطر المراجعة (إمكانية الاعتماد) تحدد لكل رصيد حساب وهدف مراجعة مقدار أدلة الإثبات التي يتعين جمعها ، ويجب أن يتم اختيار إجراءات المراجعة التي تؤكد على أن دليل الإثبات المدمج يوفر تأكد كاف ، وكلما زادت كثافة إجراءات المراجعة المختارة كلما زاد التأكد المدمج المشتق منها .

دليل إثبات المراجعة Audit Evidence

يعتبر دليل الإثبات متاحا من عديد من المصادر على سبيل: الإجراءات الخاصة بالحصول على فهم بأنشطة العميل وضوابط الرقابة الداخلية ، اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية والإجراءات التحليلية واختبارات التحقق التفصيلية (سواء اختبارات تحقق أساسية للعمليات أو اختبارات تفاصيل للأرصدة) ، أن المقدار الذي يمكن للمراجع أن يعتمد عليه في الإجرائيين الأوليين سوف يحدد مدى ونطاق الإجراءات الباقية ، فإذا حدد المراجع نتيجة فهمه لأنشطة

العميل أن المخاطر الكامنة منخفضة ومن فهم ضوابط الرقابة الداخلية أن مخاطر الرقابة تعتبر منخفضة، من ثم يتعين عليه الحصول على أدلة إثبات منخفضة من اختبارات التحقق الأساسية .

إجراءات المراجعة Audit Procedures

عند تخطيط توقيت عمل المراجعة يجب أن يتم أداء عدة إجراءات هامة ، حيث يتعين أن يتم إعداد خطط المراجعة المفصلة الموضحة والإجراءات التي يتعين أدائها في ظل نظام تسلسلي للتنفيذ ، أن نتيجة تطبيق إجراءات المراجعة يمكن أن تتطلب تعديل للمدخل المخطط، كما يتعين أن يتم أداء بعض الإجراءات في المراحل المبكرة .

يجب أن تغطى اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة وإجراءات التحقق الأساسية إجمالي الفترة المحاسبية ، وعندما يهدف المراجع إلى تنفيذ عمل المراجعة مقدما قبل نهاية العام (أثناء فترة مرحلية للمراجعة) يتعين عليه تخطيط إجراءات إضافية تكون مطلوبة في المرحلة النهائية للمراجعة لضمان أن كافة الفترة قد تم تغطيتها .

التوثيق Documentation

يجب أن يوثق المراجع الاستراتيجية الشاملة للمراجعة وخطة المراجعة متضمنا الأسباب وراء التغيرات الجوهرية التي تم عملها أثناء أداء تكليف المراجعة ، أن توثيق المراجع للأسباب الخاصة بالتغيرات الجوهرية الخاصة بالاستراتيجية الشاملة للمراجعة وخطة المراجعة تتضمن استجابة المراجع للأحداث والظروف أو نتائج إجراءات المراجعة التي تؤدي إلى تلك التغيرات ، تتأسس الطريقة التي بموجبها يتم توثيق تلك الأمور على الحكم ال مهني للمراجع .

8/5 اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية Tests of Controls

أن تقييم المراجع للمخاطر المحددة يوفر الأساس لتحديد أي مداخل المراجعة ملائمة لتقيم وأداء إجراءات المراجعة ، في بعض الحالات قد يقوم المراجع بتحديد أن اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية هي الملائمة ، بينما في حالات أخرى قد يحدد المراجع أن إجراءات التحقق الأساسية فقط هي الملائمة ، بصفة عامه فقد يتم استخدام مزيج من تلك الإجراءات .

أن اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية تمثل إجراءات المراجعة الخاصة باختبار فعالية السياسات والإجراءات الرقابية المستخدمة في تدعيم مخاطر الرقابة المنخفضة ، أن ضوابط الرقابة الداخلية الرئيسية يجب أن يتم تدعيمها عن طريق اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة ، أن المدى الذي في ضوئه يتم تطبيق اختبار ضوابط الرقابة يعتمد على مخاطر الرقابة المقيمة ، وكلما

انخفضـــت مخاطـــر الرقابة المقيمة كلما تعين زيادة التوسع في الاختبارات من أجل تدعيم الدرجة المرتفعة من الاعتماد على الرقابة الداخلية .

أن مســـألة تحديد مقدار وطبيعة أدلة الإثبات الكامنة لتدعيم مستوى مقدر لمخاطر الرقابة أمـــرا يعتمد على الحكم المهني في ضوء قرارات المراجع بشأن طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات ضوابط الرقابة الداخلية .

الاختبار الخاص بفعالية التشغيل Testing for Operating Effectiveness

إذا تأســـس تقييم المراجع المنخفض لمخاطر الرقابة على توقع أن ضوابط الرقابة الداخلية يـــتم تشغيلها بفعالية ، فإنه يتعين عليه أن يؤدي اختبارات تلك الضوابط الرقابية للحصول على دلـــيل إثـــبات بـــأن تلك الضوابط الرقابية يتم تشغيلها بفعالية أثناء الفترة ، أن الاختبار الخاص بفعالـــية التشـــغيل يختلف عن تحديد ما إذا كانت ضوابط الرقابة الداخلية قد تم تطبيقها ، يحدد المـــراجع أن ضـــوابط الرقابة الداخلية الملائمة موجودة وأن الشركة تقوم بالعمل على تفعيلها، وعند أداء اختبارات الفعالية التشغيلية لضوابط الرقابة يحصل المراجع على دليل إثبات مراجعة عن كيف يتم تطبيق تلك الضوابط الرقابية عند أوقات ملائمة أثناء فترة المراجعة ودرجة الثبات التي يتم تطبيقها في ظلها ، بالإضافة إلى تحديد آليات ذلك التطبيق والقائمين على ذلك .

طبيعة اختبارات الالتزام بالرقابة وأنواع أساليب جمع أدلة الإثبات

Nature of Tests of Control and Types of Evidence – Gathering Techniques

أن طبيعة اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية تعبر عن تلك الاختبارات التي تتكون بصفة عامة من أحد أو مزيج من الأنواع الأربعة لأساليب جميع أدلة الإثبات التالية : -

1 – الاستفسار من موظفي العميل .

2 – الملاحظة .

3 – الفحص (فحص المستندات) .

4 – أعادة الأداء (أو أعادة العمليات الحسابية) .

أن الاستفســـارات مـــن موظفي المنشأة الملائمين والتي تستخدم أيضا الإجراءات الخاصة بالحصـــول علـــى الفهم كثيرا ما يتم استخدامها على الرغم من أنها لا تمثل اختبار حاسم جدا ، وبالنســـبة لضـــوابط الـــرقابة الداخلـــية التي لا تترك دليل إثبات مستندي فأن المراجع عادة ما يلاحظهـــا (علـــى ســـبيل المـــثال الفصل بين الواجبات) ، أن فحص المستندات والتقارير تعتبر

إجــراءات رقابية قوية لأنشطة الرقابة التي تترك مسار واضح للدليل المستندي (على سبيل المثال الترخيص المكتوب لإجراءات)، ويعتبر إعادة أداء تطبيق السياسة أو الأجراء عن طريق المراجع هامــا عــندما تكــون هــناك ضوابط رقابية داخلية علي المستندات المرتبطة إلا أن محتويات المستندات غير كافية لتقييم إمكانية الاعتماد .

الاستفسار كاختبار لضوابط الرقابة الداخلية Inquiry as a Test of Controls

يتضمن الاستفسار البحث عن معلومات من أفراد لديهم معرفة داخل أو خارج المنشأة ، يتأسس دلــيل إثبات الاستفسار على المقابلات المختصة بفعالية ضوابط الرقابة الداخلية ، وقد يتم الاستفسار فــي شــكل مباشــر أو غير مباشر ، حيث يتضمن الاستفسار المباشر طرح أسئلة للأشخاص الذين يــؤدون إجــراءات الرقابة أو متابعة الأنشطة ، أما الاستفسار غير المباشر فهو يتضمن طرح أسئلة لأشخاص آخرين يكونوا في مركز يمكنهم من التعرف على ما إذا كانت إجراءات الرقابة يتم تشغيلها بفعالية أم لا ، على الرغم من أنهم لا يؤدون تلك الإجراءات بأنفسهم .

أن الاستفســارات المباشــرة أو غير المباشرة غالبا ما تتداخل ، على سبيل المثال إذا كان مستخدم المعلومات المحاسبية هو أيضا مسئول عن متابعة إجراءات الرقابة المستخدمة لأعداد المعلومات ، فإن ذلك الاستفسار قد يتم توجيهه على أساس إلى أن ذلك المستخدم قد يكون غير مباشــر بالنســبة لإجــراءات الــرقابة ومباشر بخصوص أنشطة المتابعة ، وقد يسأل المراجع مستخدم تقرير المبيعات كيف يعرف أن الفواتير قد تم تسعيرها على نحو صحيح .

وقــد يدعم المراجع إجابات المستخدم بعديد من الاستفسارات عن المشاكل المحتملة على سبيل المثال ما يلي :

1 – ما هي الأخطاء التي وجدها أثناء فحص ذلك التقرير ؟

2 – متى قام بفحص التقرير آخر مرة ؟

3 – كيف يمكن أعطاء مثال عن الأسئلة التي تم طرحها ؟

4 – ماذا يفعل عندما يكون أحد الأعضاء العاملين مريض أو في أجازة ؟

الملاحظة كأحد اختبارات ضوابط الرقابة الداخلية

Observation as a Test of Controls

تتضــمن الملاحظــة التطلع إلى العملية أو الأجراء محل الأداء عن طريق الآخرين ، على ســبيل المــثال ملاحظــة أداء إجــراءات الرقابــة الداخليــة التي لا تترك مسار مراجعة ، أن

ملاحظـــة أداء أحد إجراءات الرقابة أو متابعة النشاط يوفر دليل مادي على فعاليته ، على سبيل المـــثال حيث يمكن أن يتأكد المراجع من فعالية إجراءات الرقابة على جرد المخزون عن طريق التحقق من هؤلاء الذين يؤدون عملية الجرد يتبعون التعليمات المكتوبة للإدارة .

الفحص كأحد اختبارات ضوابط الرقابة الداخلية

Inspection as a Test of Controls

يمـــثل الفحـــص Inspection عملية فحص المستندات والسجلات والأصول غير الملموسة ، أن كثـــير من أنشطة الرقابة تترك مسار واضح لدليل الإثبات المستندي في شكل أما سجلات يدوية مكتوبة أو إلكترونـــية ، فـــإذا تم توثيق أداء أجراء الرقابة أو متابعة النشاط يمكن للمراجع الحصول على دليل إثبات عن ذلك الأداء عن طريق فحص مسار المستندات (مسار المراجعة Audit Trail) .

أن بعـــض أدلة الإثبات المستندية قد تكون أقوى من الأدلة الأخرى ، على سبيل المثال إذا ما تم توثيق أداء الرقابة عن طريق الأشخاص الذين يؤدون أجراء الرقابة فإن فحص ذلك يوفر دليل إثبات قـــليل عن فعالية الأجراء الرقابي ، وفي الجهة الأخرى فإن توثيق المطابقات أو التصرف في البنود المرفوضة قد يوفر دليل إثبات كاف عن فعالية إجراءات الرقابة .

أن توثـــيق العملـــية قد لا يكون موجودا لبعض العوامل في بيئة الرقابة على سبيل المثال تخصـــيص الســـلطة والمســـئولية أو لوجـــود بعض أنواع إجراءات الرقابة على سبيل المثال إجـــراءات الـــرقابة المـــؤداة عـــن طريق الكمبيوتر، في تلك الظروف فإن دليل إثبات المراجعة الخـــاص بفعالـــية التشـــغيل قـــد يتم الحصول عليها من خلال إجراءات مراجعة مثل الملاحظة والاستفسار أو استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر Computer Assisted Audit Techniques (CAATs) .

إعادة الأداء كاختبار لضوابط الرقابة الداخلية

Reperformance as Test of Controls

أن إعـــادة الأداء يعـــبر عن إعادة أداء المهمة عن طريق أحد الموظـــفين للتحقق من نتائج العملـــية ، فـــإذا كـــان محتوى المستندات والسجلات غير كافيا لتقييم ما إذا كانت ضوابط الرقابة الداخلـــية يـــتم تشغيلها بفعالية ، فإن المراجع يقوم بإعادة أداء النشاط الرقابي لتبين ما إذا كانت النـــتائج الصحيحة قد تم الحصول عليها ، على سبيل المثال قد يقوم المراجع بتتبع أسعار المبيعات على فاتورة البيع حتى السعر المرخص به في قائمة الأسعار عند تاريخ التشغيل .

يوفـــر إعـــادة أداء النشاط الرقابي أحيانا دليل إثبات عن فعاليتها إلا إن ذلك الدليل نادرا ما يكـــون مقنعا في حد ذاته ، أن مجرد غياب الأخطاء في البنود محل الاختبار لن يوفر دليل إثبات حاســـم علـــى أن أجراء الرقابة قد تم أداؤه بفعالية ، أن إعادة الأداء غالبا ما يكون أكثر فعالية عند اختبار إجراءات الرقابة المبرمجة وضوابط الرقابة الداخلية الأخرى للكمبيوتر .

دليل الإثبات الذي تم الحصول عليها مباشرة مقارنة بدليل الإثبات المستنتج

Evidence Obtained Directly Vs : Inferred Evidence

أن دليل الإثبات الناتج من اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الذي تم الحصول عليه مباشرة عـــن طـــريق المراجع على سبيل المثال ذلك الناتج عن طريق الملاحظة يوفر تأكد أكثر مقارنة بدلـــيل الإثـــبات الذي تم الحصول عليه بصورة غير مباشرة أو عن طريق الاستنتاج على سبيل المـــثال من خلال الاستفسار ، أن ملاحظة إجراءات الرقابة وهي محل التطبيق مع ذلك لن يوفر فـــي حـــد ذاته دليل إثبات كاف لفعالية الأجراء الرقابي خلال كامل الفترة المحاسبية، علاوة على ذلـــك فإن ملاحظة المراجع قد لا تكون ممثلة للأداء العادي لإجراء الرقابة حيث تقوم الإدارة أو الأعضـــاء بـــأداء مهـــامهم بشـــكل أكـــثر اجتهدا من وجهة نظر المراجع ، ونتيجة لذلك فإن الاختبارات المكملة عادة ما تكون مطلوبة لاستنتاج أن أجراء الرقابة فعال بشكل متصل .

دليل الإثبات من نوع واحد غير كافيا One Type of Evidence Not Sufficient

أن اســـتخدام نـــوع واحد من أساليب جمع أدلة إثبات المراجعة قد لا يكون كافيا لاختبار فعالية الالتزام بضوابط الرقابة على نحو ملائم ، فالاستفسار وحده لن يوفر دليل إثبات مراجعة كاف وملائم ، أن اختـــبارات الالـــتزام بضوابط الرقابة عادة ما تتضمن تلك الإجراءات المستخدمة لتقييم تصميم ضوابط الرقابة الداخلية وهي غالبا ما تتضمن إعادة أداء تطبيق الأجراء الرقابي عن طريق المراجع ، وغالـــبا ما يستخدم المراجع مزيج من إجراءات المراجعة للحصول على دليل إثبات مراجعة كاف ، علـــى ســـبيل المـــثال قد يلاحظ المراجع الإجراءات الخاصة بفتح البريد ومعالجة المتحصلات النقدية لاختـــبار الفعالـــية التشغيلية لضوابط الرقابة الداخلية على المتحصلات النقدية ، وحيث أن الملاحظة تـــتعلق فقط بنقطة واحدة من الزمن خلالها يتم الأداء ، فإن المراجع قد يكمل المراجعة باستفسارات مـــن العاملين بالمنشأة بالإضافة إلى فحص التوثيق المستندي بشأن تشغيل تلك الضوابط الرقابية عند أوقات أخرى أثناء فترة المراجعة .

اختبارات التحقق الأساسية واختبارات الالتزام بضوابط الرقابة

Substantive Test and Control Tests

أحـيانا مـا قد تستخدم اختبارات التحقق الأساسية كاختبارات التـزام بضوابط الرقابة ، فعندما يتم الاستجابة إلى تقييم المخاطر قد يستخدم المراجع اختبار تفاصيل العمليات Tests of details of transaction كاختبارات التزام بالضوابط الرقابية Test of Controls ، أن هدف اختـبارات التفاصيل المؤداة كاختبارات التزام بالضوابط الرقابية يتمثل في تقييم ما إذا كان يتم تشـغيل الأجراء الرقابي بفعالية ، أن هدف اختبارات التفاصيل المؤداة كإجراءات تحقق أساسية يتمثل في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية .

علـى الرغم من أن أهداف اختبارات الالتزام بالرقابة واختبارات التفاصيل مختلفة ، إلا أن كلاهمـا قد يتم تحقيقه بشكل متزامن من خلال أداء اختبار التفاصيل على نفس العمليات وهو ما يعرف باختبارات ذات غرض ثنائي Dual-Purpose test ، على سبيل المثال قد يفحص المراجع أحـد الفواتـير لتحديد ما إذا كانت قد تم الموافقة عليها بالإضافة إلي توفير دليل إثبات مراجعة مـادي لحدوث العملية ، أن المراجع يعطي اعتبار إلى تصميم وتقييم تلك الاختبارات لتحقيق كلا من تلك الأهداف .

أن غـياب التحريفات المكتشفة عن طريق إجراءات التحقق الأساسية لن يوحي ضمنا بان ضوابط الرقابة الداخلية المرتبطة بالتأكيد محل الاختبار فعالة .

توقيت اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية Timing of Tests of Controls

أن التوقيـت الملائم لدليل الإثبات يتمثل تقريبا في الفترة التي يتم فيها الحصول علي دليل الإثبات بالإضافة إلى الجزء من فترة المراجعة التي يتم تطبيقه عليها ، فإذا قام المراجع باختبار الالـتزام بضوابط الرقابة عند فترة خاصة فإن المراجع يحصل فقط على دليل إثبات مراجعة بأن ضـوابط الرقابة قد تم تشغيلها بفعالية عند تلك الفترة ، ومع ذلك فإذا ما أختبر المراجع الالتزام بـتلك الضـوابط الرقابية خلال أحد الفترات الزمنية فانه يحصل على دليل إثبات المراجعة عن فعالية تشغيل الضوابط الرقابية أثناء تلك الفترة .

هـناك أمرا آخر هاما يتعلق بالتوقيت هو ما مقدار الاعتماد على اختبارات الفترات السابقة كدلـيل إثبات بأن ضوابط الرقابة الداخلية قد تم تصميمها بفعالية واستمرت في التشغيل بفعالية أثناء فترة المراجعة الحالية .

وعـــند دراســـة التوقيـــت فـــي الفترة الحالية يتعين الإشارة إلى أن بعض اختبارات الالتزام بالضـــوابط الرقابـــية على سبيل المثال الملاحظة تتعلق فقط بالنقطة الزمنية التي عندها تم تطبيق إجـــراءات المـــراجعة ، علـــى سبيل المثال عند اختبار الالتزام بتلك الضوابط على جرد المخزون المـــادي للمنشـــأة فـــي نهاية الفترة ، فإذا تطلب المراجع من الناحية المقابلة دليل أثناء مراجعة بفعالـــية الإجراءات الرقابية على الفترة فإن دليل الإثبات المتعلقة فقط بتلك الفترة قد يكون غير كافـــيا ، لذلك يؤدي المراجع اختبارات أخري قد تجعله قادرا على توفير دليل إثبات بان الإجراءات الرقابـــية تـــم تشـــغيلها بفعالـــية عند أوقات زمنية ملائمة أثناء فترة المراجعة على سبيل المثال اختبارات ضوابط الرقابة العامة المتعلقة بتعديل واستخدام برنامج الكمبيوتر أثناء فترة المراجعة.

اختبارات الفترة المرحلية Interim Period Tests

عندما يحصل المراجع على دليل إثبات مراجعة عن فعالية تشغيل ضوابط الرقابة أثناء مرحلة انتقالـــية فإنـــه يتعين عليه أن يحدد أيضا ما هو دليل إثبات المراجعة الإضافي الذي يجب أن يتم الحصول عليه الخاص بالفترة الباقية ، ولإغراض تحديد ما هو دليل الإثبات الإضافي الذي تتطلبه المراجعة ، يقوم المراجع بدراسة عدد من الأشياء متضمنة دليل إثبات المراجعة الذي تم الحصول علـــيه أثناء الفترة المرحلية ، وطول الفترة الزمنية الباقية ، ودليل إثبات المراجعة الإضافي الذي تـــم الحصـــول علـــيه من إجراءات التحقق الأساسية المؤداة في الفترة الباقية بالإضافة إلى بيئة الـــرقابة الشاملة ، وبعد ذلك يحصل المراجع على دليل إثبات مراجعة عن طبيعة ومدى أي تغيرات جوهرية في الرقابة الداخلية التي تحدثت بشكل لاحق عن الفترة المرحلية .

اختبارات الفترة السابقة Prior Period Tests

إذا مـــا قام المراجع بتخطيط استخدام دليل إثبات مراجعة بخصوص الالتزام ضوابط الرقابة الداخلـــية ثـــم الحصـــول عليه في مراجعات سابقة فإنه يجب أن يحدد ما إذا كانت قد حدثت أية تغيرات في تلك الضوابط الرقابية منذ فترة المراجعة السابقة.

على سبيل المثال فقد يحدد المراجع في عملية المراجعة السابقة أن أجراء الرقابة المؤتمنة قـــد كانـــت تعمل حسب المستهدف ، وبالتالي فإنه يحصل على دليل إثبات مراجعة لتحديد ما إذا كان قد تم حدوث تغيرات في إجراءات الرقابة المؤتمنة قد أثرت على استمرارية تشغيلها الفعال أم لا .

فـإذا قـام المراجع بتخطيط الاعتماد على ضوابط الرقابة التي لم تتغير منذ آخر عمليه تم اختبارها فإنه يتعين عليه اختبار فعالية التشغيل لتلك الضوابط الرقابية على الأقل مرة واحدة في كل عملية مراجعة ثالثة .

ويتعيـن علـى المراجع إعادة اختبار الأجراء الرقابي محل الاعتماد على الأقل كل مراجعة ثالـثة ، حيـث كلما طال الوقت الذي مضى منذ أداء اختبار الإجراء الرقابي كلما قل دليل إثبات المراجعة الذي يمكن أن يثبت فعالية تشغيل الأجراء الرقابي .

ضوابط الرقابة التي حدث تغيير بها Controls That Have Changed

قـد يوضـح دلـيل إثبات المراجعة الحالي أن ضوابط الرقابة الداخلية قد تغيرت بن فترتي المـراجعة السابقة والحالية ، فإذا خطط المراجع أن يعتمد على ضوابط الرقابة التي تغيرت منذ أخـر مرة ثم اختبارها فإنه يجب أن يختبر تلك الضوابط الرقابية في المراجعة الحالية ، حيث قد تؤثر التغيرات على ملائمة دليل إثبات المراجعة الذي تم الحصول عليه في الفترات السابقة على اعتبار أنه لم يعد يعتبر أساس للاعتماد عليه حاليا .

أن المـراجع لا يمكـنه الاعـتماد علـى دليل إثبات المراجعة الذي تم الحصول عليه في المراجعة السابقة بخصوص فعالية تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على المخاطر الجوهرية التي يخطـط في الاعتماد عليها عند اختبار فعالية تشغيل ضوابط الرقابة التي تهدف إلى التخفيف من تلـك المخاطر الجوهرية ، ولذلك يتعين عليه الحصول علي كافة أدلة الإثبات عن فعالية تشغيل تلك الضوابط الرقابية من اختبارات الالتزام بتلك الضوابط والمؤداة في الفترة الحالية .

مدى اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة Extent of Tests of Control

كلمـا زاد اعتماد المراجع على ضوابط الرقابة الداخلية عند أدائه عملية المراجعة كلما زاد مقدار أو نطاق اختبارات المراجع لضوابط الرقابة ، بالإضافة لذلك فكلما زاد معدل أمكانية التغير المتوقع لضوابط الرقابة كلما قام المراجع بزيادة نطاق اختبار الالتزام بضوابط الرقابة .

أن استخدام عمليات تشغيل تكنولوجيا المعلومات تخفض من نطاق اختبار الالتزام بضوابط الرقابة ، كما أن الرقابة العامة المبرمجة أو رقابة التطبيقات يجب أن يتم تشغيلها بشكل متسق إلا إذا كانـت بـيانات الجـداول أو الملفـات أو البيانات الدائمة الأخرى المستخدمة عن طريق الـبرنامج قـد تغـيرت ، ومتـي حدد المراجع أن أجراء الرقابة الإلكتروني يعمل حسب ما هو مستهدف منه ، فقد يقوم المراجع بأداء اختبارات لتحديد ما إذا كان الأجراء الرقابي مستمرا في

التشغيل بفعالية ، أن اختبارات الالتزام بالرقابة الخاص بقياس استمرارية التشغيل الفعال قد تتضمن تحديد عدم وجود أي تغيرات على البرنامج بدون أن يخضع لبرنامج ملائم لتغيير ضوابط الرقابة ، وأن النسخة المرخص بها للبرنامج قد استخدمت لتشغيل العمليات، كما ضوابط الرقابة العامة الملائمة الأخرى كانت فعالة .

أثر تقييم الرقابة على اختبارات التحقق الأساسية

Effect of Control Assessment on Substantive Tests

أن المستوى المقيم لمخاطر الرقابة الخاصة بأحد التأكيدات له أثر مباشر على تقييم اختبارات التحقق الأساسية ، وكلما انخفض المستوى المقيم لمخاطر الرقابة كلما قل دليل إثبات المراجعة الذي يحتاجه المراجع من اختبارات التحقق الأساسية ، أن تقييم المراجع لمخاطر الرقابة يؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التحقق الأساسية التي يتعين أدائها ، ونتيجة لذلك عندما يتم تخفيض المستوى المقيم لمخاطر الرقابة قد يقوم المراجع بتعديل اختبارات التحقق الأساسية على النحو التالي :

1 – تغيير طبيعة اختبارات تفاصيل التحقق الأساسية (على سبيل المثال استخدام الفحص التحليلي بدلا من اختبارات تفاصيل التحقق الأساسية).

2 – تغيير توقيت اختبارات التحقق الأساسية (على سبيل المثال أداء تلك الإجراءات عند تاريخ مرحلي بدلا من نهاية السنة) .

3 – تغيير نطاق اختبارات التحقق الأساسية (على سبيل المثال اختبارات حجم عينه أصغر).

وبطبيعة الحال فإن المستوى المقيم لمخاطر الرقابة لا يمكن أن يكون منخفضا بشكل كاف لاستبعاد الحاجة لأداء أي اختبارات تحقق أساسية لكافة تأكيدات القوائم المالية ، ونتيجة لذلك فبغض النظر عن المستويات المقيمة لمخاطر الرقابة ، فأن المراجع يجب أن يؤدي بعض اختبارات التحقق الأساسية لأرصدة الحساب ومجموعات العمليات الجوهرية .

8/6 تقييم كفاية وملائمة أدلة إثبات المراجعة

Evaluate Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence

تأسيسا على إجراءات المراجعة المؤداة ودليل إثبات المراجعة الذي تم الحصول عليه يجب على المراجع تقييم ما إذا كان تقييمات المخاطر للتحريفات الجوهرية عند مستوى التأكيد ما تزال ملائمة ، أن تقييمات المراجع لمكونات مخاطر المراجعة قد تتغير أثناء أداء عملية

المراجعة ، وقد يؤثر دليل إثبات المراجعة الذي تم الحصول عليه على المراجع بحيث يجعله يقوم بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المخططة الأخرى ، وقد يستنتج المراجع أن دليل الإثبات من المحتمل أن يكون متاحا لتدعيم تخفيض إضافي في المستوى المقيم لمخاطر الرقابة لبعض التأكيدات ، في كافة تلك الحالات يجب على المراجع تعديل تقييمه لمخاطر الرقابة، كما يتعين عليه دراسة تغيير استراتيجية مراجعته للتأكيدات التي تتضمنها القوائم المالية وأهداف المراجعة المرتبطة .

وبينما يقوم المراجع بأداء إجراءات المراجعة المخططة فإن هناك معلومات قد تصل إلى انتباهه تختلف جوهريا عن المعلومات السابقة التي تأسست عليها تقييمات المخاطر ، على سبيل المثال فإن مدى التحريفات التي اكتشفها المراجع عن طريق أداء إجراءات التحقق الأساسية قد تغير من حكمة بشأن تقييمات المخاطر، بالإضافة إلى ذلك فإن الإجراءات التحليلية المؤداة عند مرحلة الفحص الشامل للمراجعة قد تشير إلى مخاطر غير معترف بها سابقا للتحريف الجوهري ، في تلك الظروف قد يحتاج المراجع إلى إعادة تقييم إجراءات المراجعة المخططة .

أن كفاية وملائمة دليل إثبات المراجعة الخاص بتدعيم استنتاجات المراجع خلال عملية المراجعة يعتبر مسألة تخضع للحكم الشخصي ، حيث أن حكم المراجع المهني عن ما هو دليل الإثبات الكاف والملائم يتأثر بعده عوامل هي :

1 – جوهرية التحريف المحتمل في التأكيد واحتمال أن يكون له أثر جوهري على القوائم المالية فرديا أو عند دمجه مع تحريفات محتملة أخرى .

2 – فعالية استجابات الإدارة وضوابط الرقابة الداخلية للتعامل مع المخاطر.

3 – الخبرة المكتسبة أثناء المراجعات السابقة تجاه التحريفات المحتملة المماثلة.

4 – نتائج إجراءات المراجعة متضمنا ما إذا كانت إجراءات المراجعة هذه قد حددت حالات خاصة للغش أو الخطأ .

5 – مصدر وإمكانية الاعتماد على المعلومات المتاحة .

6 – انتشار أدلة إثبات المراجعة .

7 – فهم المنشأة وبيئتها متضمنا هيكل الرقابة الداخلية لها .

إعادة تقييم التقدير المبدئي للرقابة الداخلية

Reevaluate Initial Assessment of Internal Control

تأسيســا على نتائج اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت الضوابط الرقابية قد تم تصميمها وتشغيلها بشكل مدروس عند التقييم المبدئي لمخاطر الرقابة ، كمــا يتعيــن أن يســتنتج مــا إذا كان دليل إثبات المراجعة الكاف والملائم قد تم الحصول عليه لتخفــيض مخاطــر الــتحريف الجوهــري في القوائم المالية ، وكلما أنخفض المستوى المقدر لمخاطــر الرقابة لأحد التأكيدات، كلما زاد التأكد المطلوب من اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة.

أن دلــيل الإثبات قد يدعم المخاطر المقدرة ، أو قد يتطلب عدم تعديل تقييم مخاطر الرقابة ، أمــا فــي الناحية الأخرى إذا لم يدعم دليل الإثبات الذي تم الحصول عليه من اختبارات الالتزام بضوابط رقابة المستوى المقدر المخطط لمخاطر الرقابة ، فإن المراجع يتعين عليه تقييم مخاطر رقابة بمستوى أعلى وتعديل استراتيجية مراجعته لزيادة اختبارات التحقق الأساسية .

فــإذا لــم يقم المراجع بالحصول علي دليل إثبات مراجعة كاف وملائم بخصوص أحد تأكيدات القوائــم المالــية الجوهرية فإنه يتعين عليه الحصول على دليل إثبات مراجعة أكبر ، فإذا لم يكن قــادرا على الحصول على ذلك الدليل الكاف والملائم فإنه يجب أن يعبر عن رأى متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي .

الفصل التاسع

الإجراءات التحليلية

الفصل التاسع

الإجراءات التحليلية

Analytical Procedures

9/1 طبيعة وأنواع الإجراءات التحليلية .

9/2 عملية الفحص التحليلي .

9/3 تكوين التوقعات .

9/4 الإجراءات التحليلية العامة .

9/5 الإجراءات التحليلية أثناء المراحل المختلفة في عملية المراجعة .

9/6 الإجراءات التحليلية كاختبارات تحقق أساسية .

9/7 أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر وبرمجيات المراجعة العامة .

9/8 الإجراءات التحليلية باستخدام أساليب استخراج البيانات .

9/9 متابعة وفحص الانحرافات غير المتوقعة .

9/1 طبيعة وأنواع الإجراءات التحليلية

Nature and Types of Analytical Procedure

تتكون الإجراءات التحليلية من تحليل المؤشرات والاتجاهات الهامة التي تتضمن فحص التقلبات والعلاقات التي تتسم بأنها غير متسقة مع المعلومات الملائمة الأخرى أو تنحرف عن القيم القابلة للتنبؤ بها . وبعبارة أخري فأن الإجراءات التحليلية تشتمل علي استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد ما إذا كانت أرصدة الحساب والبيانات الأخرى تبدو معقولة أم لا . تلك الإجراءات تتيح للمراجع أن يتطلع في نظرة عامة إلى أمور وأشياء أو إجابة علي سؤال هل للأرقام مغزى ومعني .

العلاقات بين البيانات Relationship Among Data

يتمثل المنطق الأساسي وراء استخدام الإجراءات التحليلية في أن هناك علاقات واضحة موجودة بين البيانات ، وتلك العلاقات يمكن أن يتوقع استخدامها بشكل معقول ، تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنة القوائم المالية للمنشاة مع تلك القوائم الخاصة بالفترة السابقة ، أو مع النتائج التقديرية كالموازنات أو مع معلومات الصناعة المماثلة . علي سبيل المثال قد يتم مقارنة مؤشر معدل دوران حسابات المدينين بالمنشاة مع ذلك المؤشر المرتبط بالصناعة المماثلة أو نفس المؤشر في السنة السابقة أو ذات المؤشر في شركة مماثلة .

يتم استخدام الإجراءات لتحديد العلاقات بين المعلومات المالية التي يتوقع أن تتطابق مع أنماط قابلة للتنبؤ بها تأسيسا علي خبرة المنشأة ، علي سبيل المثال النسب المئوية لمجمل الربح وبين المعلومات المالية وغير المالية ، علي سبيل المثال العلاقة بين تكاليف الأجور والرواتب وعدد العاملين .

أنواع الإجراءات التحليلية Types of Analytical Procedures

تتضمن الإجراءات التحليلية العامة تحليل الاتجاه Trend Analysis وتحليل المؤشرات Ratio Analysis واختبار المعقولية Reasonableness Testing أو التحليل الإحصائي واستخراج البيانات Statistical and Data Mining Data ، حيث يمثل تحليل الاتجاه تحليل التغيرات في رصيد الحساب عبر الزمن ، أما تحليل المؤشرات فهو يمثل مقارنة العلاقة بين حسابات القوائم المالية ومقارنة أحد الحسابات ببيانات غير مالية أو مقارنة العلاقات بين المنشآت التي تعمل في نفس الصناعة . أما اختبار المعقولية فهو يشير إلى تحليل أرصدة الحساب أو التغيرات في أرصدة الحساب داخل أحد الفترات المحاسبية علي أساس معقوليتها في ضوء العلاقات المتوقعة بين الحسابات . أما تحليل استخراج البيانات فهو يمثل مجموعة الأساليب بمساعدة

الكمبيوتر التي تعتمد علي استخدام تحليل إحصائي معقد متضمنا أساليب الذكاء الاصطناعي لفحص الأحجام الضخمة من البيانات بهدف الإشارة إلى المعلومات أو الأنماط المخفاه أو غير المتوقعة ، عادة يقوم المراجعون عند استخدام تلك الاختبارات بالاستعانة ببرمجيات المراجعة بمساعدة الكمبيوتر .

متي يتم استخدام الإجراءات التحليلية When to use Analytical Procedures

يجب أن يصف المراجع الإجراءات التحليلية عند مرحلة التخطيط ومرحلة الفحص الشامل لعملية المراجعة ، وقد تطبق الإجراءات التحليلية أيضا علي اختبار التحقق الأساسي Substantive Testing ، في مرحلة التخطيط يتمثل غرض الإجراءات التحليلية في إلقاء الضوء علي مجالات المخاطر لجعل تركيز مرحلة التخطيط تنصيب علي طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة . أما في مرحلة الفحص الشامل فأن هدف الإجراءات التحليلية يتمثل في تقييم العرض الشامل للقوائم المالية وقد تستخدم لاكتشاف التحريفات الجوهرية التي لا يمكن للاختبارات الأخرى فحصها علي سبيل المثال الغش أو أخطاء التدنية . أما في ظل مرحلة اختبارات التحقق الأساسية يتم استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد الصورة الكبيرة Big Picture بمعني الحصول علي دليل إثبات لتحديد التحريفات في أرصدة الحساب ، وتبعا لذلك يمكن تخفيض مخاطر التحريفات .

أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر Computer Assisted Audit Techniques (CAATs)

أن استخدام تلك الأساليب قد يمكن من أداء الاختبارات الأكثر توسيعا للعمليات وملفات الحسابات الإلكترونية . حيث يمكن استخدام تلك الأساليب لاختيار عينة العمليات من الملفات الإلكترونية الرئيسية ، وتصنيف العمليات ذات خصائص معينة أو لاختبار المجتمع الإجمالي بدلا من مجرد عينة من المجتمع . تتضمن أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر بصفة عامة أساليب عرض البيانات والعمليات الحسابية واختبار البيانات وتحليل البيانات وتحديد الاستثناءات والعمليات غير العادية وتحليل الانحدار بالإضافة إلى التحليل الإحصائي . أن تلك الأساليب متاحة في برمجيات المراجعة العامة Generalized audit Software والتي تزود المراجعين بالمقدرة علي الوصول وعرض وإدارة وتحليل التقرير عن البيانات في ظل مجموعة من المعادلات ، وقد يتم استخدام برنامج استخراج البيانات Data Mining Software لأغراض أداء الإجراءات التحليلية .

وعندما تحدد الإجراءات التحليلية التقلبات الجوهرية أو العلاقات التي لا تتسم بالاتساق مع المعلومات الملائمة الأخرى أو التي تنحرف عن القيم المتنبأ بها ، يتعين أن يقوم المراجع

بالتحري والفحص والحصول علي تفسيرات كافية وأدلة إثبات ملائمة ومؤيدة . أن فحص التقلبات والعلاقات غير العادية يبدأ عادة باستخدام الاستفسار مع الإدارة ومن ثم تدعيم استجابات الإدارة وإجراءات المراجعة الأخرى تأسيسا علي نتائج تلك الاستفسارات .

9/2 عملية الفحص التحليلي

The Analytical Review Process

يطلق علي عملية تخطيط وتنفيذ والتوصل إلي الاستنتاجات من الإجراءات التحليلية مصطلح الفحص التحليلي Analytical Review ، هناك عده وجهات نظر سواء نظرية أو عملية للعمليات الفرعية التي يتم تضمينها في الفحص التحليلي .

من وجهة النظر الفكرية تتكون عملية الفحص التحليلي من أربع عمليات تشخيصية هي:-

1- التحليل الذهني .

2- توليد الافتراضات .

3- البحث عن المعلومات .

4- تقييم الافتراضات .

يقوم المراجعون علي وجه الخصوص بافتراض الأسباب والاحتمالات المرتبطة وجمع أدلة الإثبات لاختبار الفروض واختيار أية الفروض الأكثر احتمالا في أحداث التقلب .

أما من الناحية العملية يتم استخدام عملية من أربعة مراحل كمدخل للمحاسبة التطبيقية وهي الأكثر شيوعا في الأدبيات المهنية :-

1- المرحلة الأولي – تكوين التوقعات (التوقعات) .

2- المرحلة الثانية – مقارنة القيمة المتوقعة بالقيمة المسجلة (التحديد) .

3- المرحلة الثالثة – فحص التفسيرات المحتملة للفرق فيما بين القيم المتوقعة والقيم المسجلة (الفحص) .

4- المرحلة الرابعة – تقييم أثر الفروق بين القيم المتوقعة والقيم المسجلة في المراجعة والقوائم المالية (التقييم) .

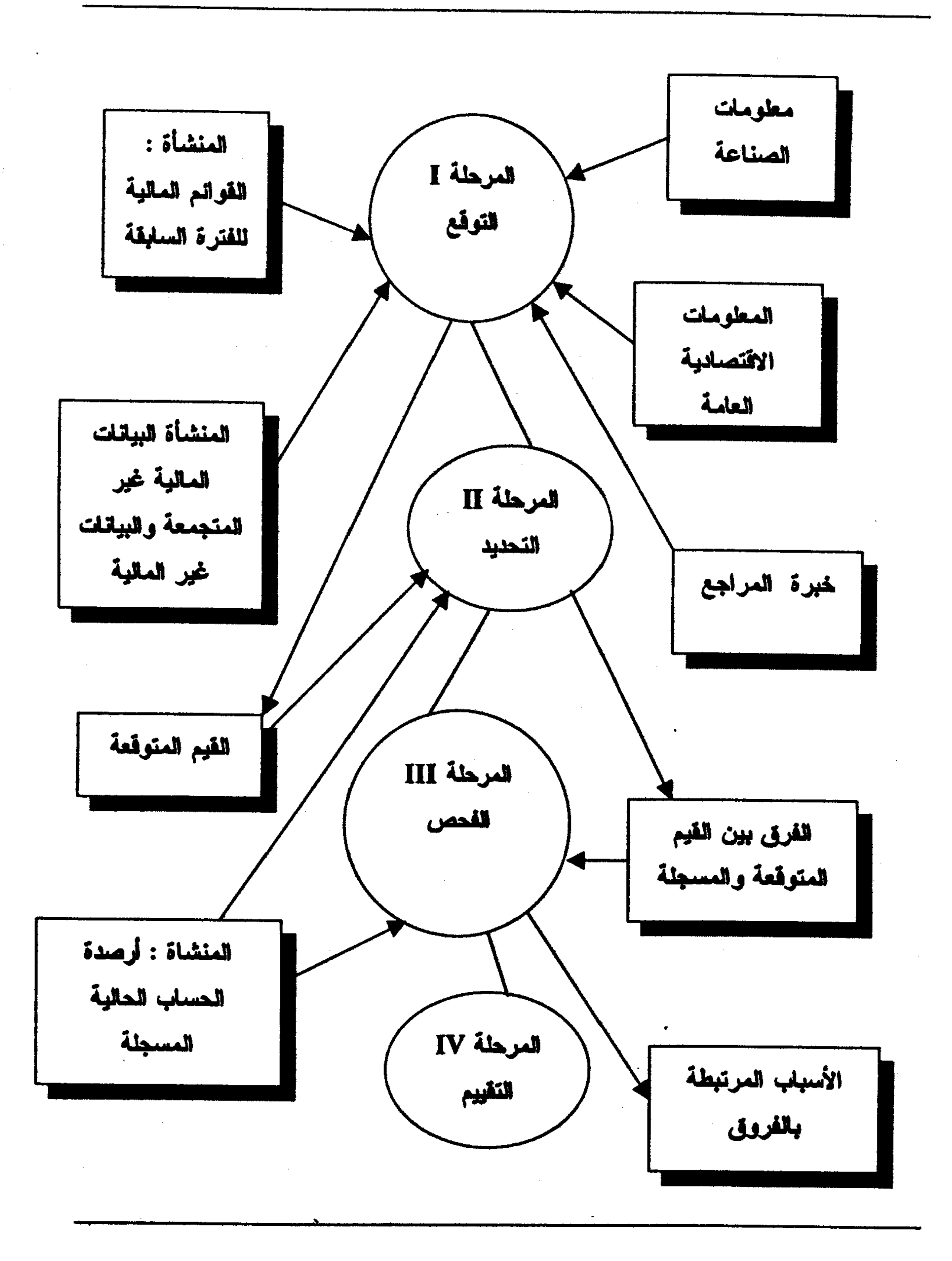
يوضح الشكل رقم (9/1) العملية ذات المراحل الأربعة ومدخلاتها ومخرجاتها.

المرحلة الأولي – التوقعات Expectations

يقوم المراجع في المرحلة الأولي من عملية الفحص التحليلي بتطوير واعداد التوقعات الخاصة بقيم التوقعات التي ستظهر في أرصدة حسابات القوائم المالية تأسيسا علي القوائم المالية السابقة أو الموازنات أو معلومات الصناعة والمعلومات غير المالية . فالتوقعات تمثل

شكل رقم (9/1)

عملية الفحص التحليلي



تقديـرات المـراجع للقيم المسجلة أو المؤشرات . ويقوم المراجع بتطوير توقعات بطريقة من شأنها أن يشير الاختلاف الجوهري فيما بين تلك التوقعات والقيم المسجلة إلي أحد التحريفات .

أن تكوين التوقع تعد المرحلة الأكثر أهمية لعملية الإجراءات التحليلية . وكلما أقترب توقع المـراجع مـن الرصـيد الصحيح أو العلاقة الصحيحة كلما زادت فعالية الإجراءات عند تحديد التحريفات المحتملة .

يـتم تكويـن التوقعات في ضوء مجموعة من المصادر ، حيث تقترح الدراسات البحثية إلي اسـتخدام البـيانات الصناعية والاقتصادية والبيئية يمكن أن تحسن من القدرة المدركة للإجراءات التحليلية . تتضمن المصادر الأخرى بيانات الصناعة والبيانات الخاصة بالأعمال المتماثلة بالإضافة إلـي خـبرة المراجع ، تتأسس التوقعات أيضا علي القوائم المالية السابقة للمنشاة والبيانات غير المالية والموازنات والتقارير العامة .

2- المرحلة الثانية – التحديد Identification

تحـدث المرحلة الثانية من عملية الفحص التحليلي (التحديد) عندما يقوم المراجع بمقارنة القـيمة التـي يـتوقعها مـع القيمة المسجلة . تعتمد كفاءة وفعالية المراجعة علي الكفاية في الاعتراف بأنماط الأخطاء في البيانات المالية وفي افتراض الأسباب المحتملة لتلك الأنماط بحيث تمثل مرشد لأي اختبار إضافي .

يتعيـن علـي المـراجع دراسة مدي ضخامة الاختلاف فيما يبين القيمة المتوقعة والقيمة المسجلة التي سوف تقبلها ، في كلمات أخري عند أي نقطة يعتبر الاختلاف جوهريا (علي سبيل المـثال هـل يعتبر الفرق جوهري إذا ما كان بنسبة 20%) تلك النقطة يطلق عليها حد الأهمية النسـبية Materiality Threshold ، في ظل اختبارات التحقق الأساسية فأن اختبار المراجع المرتبط بالتحريف المحتمل للقيمة الدفترية لأحد أرصدة الحساب يحدد ما إذا كان فرق المراجعة كان أقل من حد الأهمية النسبية للمراجع . فإذا ما كان الفرق أقل من الحد المقبول فأن المراجع يقبل القيمة الدفترية بدون إجراء أي فحص إضافي ، أما إذا كان الفرق أكبر فأن الخطوة التالية تتمثل في فحص الفرق .

3- المرحلة الثالثة – الفحص Investigation

فـي المـرحلة الثالثة لعملية الفحص التحليلي (الفحص) يضطلع المراجع بفحص التوقعات المحـتملة للفرق بين القيم المتوقعة والمسجلة . أن الفرق بين توقعات المراجع والقيم الدفترية المسـجلة لأحد الحسابات الذي لا يخضع لإجراءات المراجعة يمكن أن يعود إلي التحريفات وإلي

العوامل الكامنة التي تؤثر علي الحساب محل المراجعة بالإضافة إلي العوامل المرتبطة بإمكانية الاعتماد علي البيانات المستخدمة لتطوير التوقع .

وكلمـــا زادت دقـــة التوقع كلما كان من الأرجح أن يكون الفرق بين توقع المراجع والقيمة المســـجلة سيعود إلى التحريفات ، وعلي النقيض فكلما انخفضت دقة التوقع كلما زاد احتمال أن يكـــون الفـــرق راجعا إلى عوامل مرتبطة بالمتغيرات الكامنة بالإضافة إلى إمكانية الاعتماد علي بيانات استخدمت في تطوير التوقع .

الاستفسارات وتدعيم الاختلافات

عـــندما توجد اختلافات بين التوقعات والقيم المسجلة فأن الخطوة الأولي عادة ما تتمثل في الاستفســـار مـــن الإدارة وطلـــب توضيح معين ، ومع ذلك من المهم أن يحتفظ المراجع بشكه المهنـــي عـــند دراسة تلك الإجابات ، ومن المقترح أن يؤدي المراجع إجراءات مراجعة أخري لتدعـــيمها ، وعندما يتم استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التخطيط فإن ذلك التدعيم قد لا يكـــون مطلوبا علي الفور حيث أن الهدف من الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط يتمثل في تخطيط العمل الذي سيتم أداوه .

4- المرحلة الرابعة – التقييم Evaluation

تتضـــمن المرحلة الرابعة من عملية الفحص التحليلي (التقييم) أن يتم تقييم أثر الفرق بين القـــيمة المـــتوقعة للمراجع والقيم المسجلة علي القوائم المالية . وعادة لا يكون عمليا أن يتم تحديـــد العوامـــل التي تفسر القيمة الدقيقة للفرق محل الفحص ، حيث يحاول المراجع أن يحدد كمـــيا أن جـــزء من ذلك الفرق الذي يمكن الحصول علي تفسيرات واضحة بشأنه وحيثما يكون ذلك ملائما أن يتم تدعيمه ، فإذا كان القيمة محل الاختلاف التي يمكن تفسيرها صغيرة تماما فقد يستنتج المراجع عدم وجود تحريف جوهري .

9/3 تكوين التوقعات

Formulating Expectations

يتم تطوير التوقعات عن طريق تحديد العلاقات الواضحة التي يتوقع أن توجد بشكل معقول تأسيســـا علي فهم المراجع للعميل وصناعته ، أن تلك العلاقات قد يتم تحديدها عن طريق إجراء مقارنات مع المصادر التالية :-

1- المعلومات القابلة للمقارنة للفترات السابقة .

2- النتائج المتوقعة (علي سبيل المثال الموازنات والتنبؤات أو توقعات المراجع) .

3- معلومات الصناعة المماثلة .

4- المعلومات غير المالية .

يمكن للمراجع تحديد أرصدة الحساب التي قد تغيرت جوهريا ببساطة عن طريق مقارنة البيانات الحالية للعميل مع بيانات الفترة السابقة . حيث قد يقوم بمقارنة أرصدة حساب السنة الحالية مع تلك الخاصة بالسنة السابقة ، أو الأرصدة التفصيلية الحالية بميزان المراجعة مع نظيرها في السنة السابقة، وكذلك مقارنة علاقات المؤشرات والنسب المئوية فيما بين السنوات. حيث يقوم بمقارنة أرصدة الحسابات المسجلة حاليا للمنشأة مع النتائج المتوقعة عن طريق المنشأة . وعلي سبيل المثال قد يتم مقارنة موازنات الشركة مع النتائج الفعلية الخاصة بمؤشرات التحريفات المحتملة ، أو قيام المراجع بحساب الرصيد المتوقع الخاص بمصروف الفائدة ومقارنته بمعدلات الفائدة المسجلة ، أن أحد الأسس المعيارية للمقارنة تتمثل في وجود شركات مماثلة تعمل في نفس الصناعة ، علي سبيل المثال يمكن للمراجع مقارنة هامش الربح للصناعة مع هامش الربح لعميل المراجعة .

وقد تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات الملائمة غير الملائمة ، علي سبيل المثال مقارنة تكاليف الأجور مع عدد العاملين . وكمثال أخر إيرادات الفندق الذي يمكن تقديره عن طريق ضرب متوسط إيراد الغرف مع عدد الحجرات مضروبة في متوسط نسبة الإشغال (علي سبيل المثال المعدل المتوسط 300 جنيه× 100 غرفة × 75% نسبة إشغال) .

مصادر المعلومات ودقة التوقعات

Sources of Information and Precision of Expectations

أن مصدر المعلومات الذي في ضوئه تتأسس التوقعات (علي سبيل المثال القوائم عن الفترة السابقة ، والتنبؤات ومعلومات الصناعة) تحديد في جزء منه الدقة التي تأسيسا عليها يقوم المراجع بالتنبؤ برصيد الحساب ، علي سبيل المثال فأن المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخري أو التي يكون متماثلة في نفس الصناعة تعتبر أكثر دقة من معلومات الصناعة العامة ، وتعتبر القوائم المالية الأكثر حداثة أكثر دقة كمؤشر للتنبؤ بأرصدة السنة الحالية من القوائم المالية الأقدم . وتتباين الدقة المرغوب فيها للتوقعات طبقا للغرض من الإجراءات التحليلية ، أن الدقة هي المتغير الأكثر أهمية للإجراءات التحليلية التي تستخدم كاختبارات تحقق أساسية مقارنة بتلك المستخدمة في مرحلة التخطيط .

طبيعة الحساب وخصائص البيانات

Nature of Account and Characteristics of Data

أن فعاليـة الإجراء التحليلي يعتبر دالة في طبيعة الحساب وإمكانية الاعتماد بالإضافة إلي الخصـائص الأخـرى للبـيانات . عـند تحديد طبيعة الحساب يقوم المراجع بدراسة ما إذا كان الرصـيد يتأسس علي تقديرات أو مجموعة العمليات وعدد العمليات التي يتم تمثيلها عن طريق الحسـاب وبيئة الرقابة . أن الأرصدة المحددة ذاتيا يمكن أن تتعرض للتلاعب بسهولة جدا من مجموعة العمليات ، فإذا كانت خاصية الحساب تتمثل في أن تتضمن ملايين لعمليات (علي سبيل المثال الإيراد من تجارة التجزئة) فانه سيكون أكثر قابلية للتنبؤ من تلك الحسابات التي تتضمن بضـعة عملـيات علي سبيل المثال المخزون الراكد ، كما أن الأصول الثابتة (علي سبيل المثال عقـود الاستثمار التمويلي) يعتبر أكثر قابلية للتنبؤ مقارنة بالمصروفات المتغيرة ، (علي سبيل المثال تكاليف الشحن) .

هـناك خصائص أخري للبيانات علي سبيل المثال مستوي التفاصيل (التجميع) التي في ضوئها يكون المراجع قادرا علي تأسيس توقعة وامكانية الاعتماد علي البيانات وهي تمـثل الخصائص الأساسية . بوجه عام كلما زاد مستوي تجميع البيانات كلما زادت دقة الـتوقع . علـي سـبيل المثال فان استخدام البيانات الشهرية بدلا من البيانات السنوية تحسن من دقة التوقعات .

أن إعـداد التوقع عن طريق القسم يعتبر أيضا أكثر دقة مقارنة بالتوقع المبني علي بيانات مجمعة من مختلف الأقسام . وقد استنتج الباحثين في مجال المحاسبة أن البيانات الشهرية غير المجمعـة والمعلومـات القطاعـية وأرصدة خط المنتج مطلوبة لتطبيق إجراءات تحليلية قابلة للاعتماد عليها وموجهة لانتباه المراجعين .

وكلما زاد إمكانية الاعتماد علي مصدر البيانات كلما زادت دقة التفسير الذي سيتم الحصول عليه . ويتم تحديد إمكانية الاعتماد علي البيانات تأسيسا علي قوة الرقابة الداخلية للشركة وما إذا مـا كـان مصـدر البـيانات يعتبر موضوعيا أو مستقلا ، وما إذا ما كانت البيانات تخضع لإجراءات المراجعة أو لا . إن الرقابة الداخلية علي التقرير المالي والنظم المحاسبية التي تتميز بـالقوة تنتج بيانات في القوائم المالية أكثر قابلية للاعتماد عليها . أن استخدام البيانات المالية القابلـة للاعـتماد علـيها (علي سبيل المثال معدلات الإشغال) واستخدام البيانات التي خضعت لإجراءات المراجعة تحسن من دقة التوقعات تأسيسا علي تلك البيانات .

9/4 الإجراءات التحليلية العامة

General Analytical Procedures

تتمثل الإجراءات التحليلية العامة في تحليل الاتجاه ، وتحليل المؤشرات، والتحليل الإحصـــائي وتحليل استخراج البيانات بالإضافة إلى اختبارات المعقولية . أن تحديد أي نـــوع مـــن الإجراءات التحليلية يعتبر ملائما إنما مسألة تخضع للحكم المهني ، ويشير فحـص ممارســة المراجعة أن المداخل الحكمية البسيطة (علي سبيل المثال المقارنات وتحلـــيل المؤشـــرات) يـتم استخدامها بشكل أكثر تكرارا مقارنة بالمداخل الإحصائية المعقدة (علي سبيل المثال نمذجة السلاسل الزمنية وتحليل الانحدار) . ويتم تنفيذ تلك الاختبارات بوجه عام باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر .

تحليل الاتجاه Trend Analysis

يعـبر تحلـيل الاتجاه عن تحليل التغيرات Changes في أحد أرصدة الحساب أو تحليل للنسب المالـية عـبر الزمن ، أن تحليل الاتجاه قد يعتمد علي مقارنة رصيد الحساب في السنة السابقة مع رصـيد الحسـاب الحالـي غير المراجع أو الأرصدة في كثير من الفترات الزمنية . أن تحليل الاتجاه يعمـل بفعالـية وبشكل جيد عندما يكون الحساب أو العلاقة قابلة للتنبؤ بها بعدالة (علي سبيل المثال مصـروف الإيجـار في ظل ظروف بيئية مستقرة) . ويكون أقل فعالية عندما تتعرض المنشأة محل المـراجعة لوجـود تغـيرات تشغيلية أو محاسبة جوهرية . أن عدد السنوات المستخدمة في تحليل الاتجـاه تعتبر دالة في استقرار الأعمال . وكلما زادت ثبات العمليات خلال الزمن كلما زادت العلاقات القابلـة للتنـبؤ بهـا وكلما ازدادت ملائمة استخدام الفترات الزمنية المتعددة . أن تحليل الاتجاه علي المسـتوي التجميعي (علي سبيل المثال علي أساس موحد) يعتبر غير دقيق نسبيا بسبب أن التحريف الجوهـري غالـبا ما يكون صغيرا نسبيا بالنسبة لأرصدة الحساب المجمعة . أن تحليل الاتجاه الأكثر دقـة سوف يكون علي البيانات غير المجمعة علي سبيل المثال البيانات القطاعية أو بيانات المنتج أو الخاصة بالموقع أو البيانات الشهرية أو الربع سنوية بدلا من أن تكون علي أساس سنوي .

تحليل المؤشرات Ratio Analysis

يمـثل تحليل المؤشرات مقارنة العلاقات بين الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية ، ومقارنـة أحد الحسابات ببيانات غير مالية أو مقارنة العلاقات بين المنشآت التي تعمل في نفـس الصـناعة . ومثال أخر علي تحليل المؤشرات (الذي يشار إليه أحيانا بتحليل الحجم العـام Common Size analysis) يتمـثل في تحديد كافة أرصدة الحساب أما في صورة نسب مئوية إلى إجمالي الأصول أو نسب مئوية إلي إجمالي الإيرادات .

يعتـــبر تحلـــيل المؤشـــرات أكثر الأساليب ملائمة عندما تكون العلاقة بين الحسابات تتسم بالقابلـــية للتنـــبؤ بشـــكل واضـــح ومســـتقر (علي سبيل المثال العلاقة بين المبيعات وحسابات المدينيـــن) . أن تحليل المؤشرات يمكن أن يكون أكثر فعالية من تحليل الاتجاه حيث أن المقارنة بيـــن الميزانية وقائمة الدخل يمكن أن يكشف غالبا عن تقلبات غير عادية الأمر الذي لا يقوم به تحلـــيل الحســـابات الفردية . ومثل تحليل الاتجاه فأن تحليل المؤشرات عند المستوي التجميعي يكون أقل دقة نسبيا حيث غالبا ما يكون التحريف الجوهري صغيرا نسبيا إلى التغيرات الطبيعية في المؤشرات .

أنواع تحليل المؤشرات Types of Ratio Analysis

هناك خمس أنواع لتحليل المؤشرات يتم استخدامها في الإجراءات التحليلية يوضحها الشكل الإيضاحي رقم (9/2) هي :-

1- المؤشرات التي تقارن العميل وبيانات الصناعة .

2- المؤشرات التي تقارن بيانات العميل مع بياناته المماثلة في الفترة السابقة.

3- المؤشرات التي تقارن بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق العميل.

4- المؤشرات التي تقارن بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق المراجع.

5- المؤشرات التي تقارن بيانات العميل مع النتائج المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية .

أن معهـــد إدارة المخاطـــر بالإضـــافة إلـــى جهات أخري تقوم بنشر مؤشرات معيارية في الصـــناعة ، حيـــث قـــد يتم استخدام تلك المؤشرات ومقارنتها مع مؤشرات العميل للإشارة إلى الاخـــتلافات التـــي قد تؤثر علي حكم المراجع لطبيعة ومدي إجراءات المراجع ، حيث تشير تلك المؤشرات إلى سيولة المنشأة ومدى تعثرها وربحيتها ونشاطهـــا ، يبين الشكل الإيضاحي رقم (9/3) بعض المؤشرات المعيارية التي غالبا ما يتم استخدامها في المقارنة .

اختبار المعقولية Reasonableness Testing

يمـــثل اختـــبار المعقولية تحليل أرصدة الحساب أو التغيرات في أرصدة الحساب داخل أحد الفـــترات المحاســـبية من حيث معقوليتها في ضوء العلاقات المتوقعة بين الحسابات ، ويتضمن ذلـــك تطوير أحد التوقعات تأسيسا علي بيانات مالية أو غير مالية أو كلاهما ، علي سبيل المثال باستخدام عدد العاملين المعينين أو الذين انتهت خدماتهم ، توقيت تغيرات مدفوعات الأجور وأثر الإجـــازة والأيام الرضية ، والنموذج الذي يمكن أن يتنبأ بالتغير في مصروف الأجور من السنة السابقة إلى الرصيد الحالي داخل مدي نقدي ضيق .

شكل رقم (9/2)

الأنواع الخمس لتحليل المؤشرات

الإجراءات	الأمثلة
- المؤشرات التي تقارن بيانات العميل مع الصناعة .	المؤشرات المعيارية المنشرة عن طريق الصناعة بواسطة مؤسسات إدارة المخاطر .
- المؤشرات التي تقارن بيانات العميل مع بيانات مماثلة في الفترة السابقة.	يقوم المراجع بمقارنة أرصدة الحساب في السنة المالية مع تلك المناظرة لها في الفترة السابقة ، وأرصدة ميزان المراجعة المالية مع تفاصيلها المماثلة للسنة السابقة بالإضافة إلى علاقات المؤشرات والنسب المئوية بين السنوات .
- المؤشرات التي تقارن بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق العميل.	قد يتم مقارنة موازنات العميل مع النتائج الفعلية للإشارة إلى وجود تحريفات محتملة.
- المؤشرات التي تقارن بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق المراجع .	يقوم المراجع بحساب الرصيد المتوقع لمصروف الفائدة ومقارنته بالفائدة المسجلة.
- المؤشرات التي تقارن بيانات العميل مع النتائج المتوقعة باستخدام بيانات غير مالية .	قد تستخدم البيانات غير المالية كأساس للنتائج المتوقعة والمقارنة ، حيث قد يتم تقدير إيرادات الفندق عن طريق ضرب متوسط إيراد الفندق في عدد الحجرات في متوسط نسب الإشغال .

شكل رقم (9/3)

المؤشرات المعيارية للعميل والصناعة

المؤشرات المعيارية	طريقة حساب المؤشرات المعيارية
السيولة Liquidity . 1- مؤشر التداول . 2- مؤشر السيولة .	1- الأصول المتداولة / الالتزامات المتداولة. 2- (النقدية + الأوراق المالية قصيرة الأجل + حسابات المدينين) / الالتزامات المتداولة .
الإعسار Solvency 1- القروض إلى حقوق الملكية . 2- عدد مرات الفائدة المكتسبة . 3- تغطية خدمة أعباء القرض .	1- القروض طويلة الآجل / حقوق المساهمين 2- (صافي الدخل قبل الفائدة والضرائب)/ مصروف الفائدة . 3- (صافي الدخل قبل الفائدة والإهلاك)/ مدفوعات أصل القرض والفائدة .
الربحية Profitability 1- صافي هامش الربح . 2- هامش الربح . 3- الفائدة علي الاستثمار . 4- عدد مرات الفائدة المكتسبة .	1- صافي الربح / الإيرادات . 2- (الإيرادات - تكلفة البضاعة المباعة) / الإيرادات . 3- صافي الدخل / حقوق المساهمين . 4- (صافي الدخل قبل الفائدة والضرائب) / مصروف الفائدة .
النشاط Activity 1- معدل دوران المدينين . 2- معدل دوران المخزون . 3- معدل دوران الأصول .	1- الإيرادات / متوسط حسابات المدينين . 2- تكلفة البضاعة المباعة/متوسط المخزون . الإيرادات / إجمالي الأصول .

وعلـــي النقـــيض مـــن كل من تحليلات الاتجاه والمؤشرات (والذي يفترض ضمنيا وجود علاقـــات مستقرة) تستخدم اختبارات المعقولية المعلومات لتطوير تنبؤ صريح لرصيد الحساب ، ويقـــوم المـــراجع بتطوير افتراضات تلك العوامل الرئيسية (علي سبيل المثال عوامل الصناعة والاقتصـــاد) لتقدير رصيد الحساب ، أن دراسة عدد الوحدات المباعة وسعر الوحدة عن طريق خط المنتج ، وهياكل التسعير المختلفة بالإضافة إلى فهم اتجاهات الصناعة أثناء الفترة من شأنه أن يمكن من تكوين اختبار معقول للمبيعات . أن التوقع الأخير يعتبر ملائم فقط إذا لم يكن هناك عوامل أخري مؤثرة علي المبيعات أثناء السنة المالية الحالية .

مقارنة تحليل الاتجاه وتحليل المؤشرات واختبار المعقولية

Trend Analysis, Ratio Analysis and Reasonableness Tests Compared

أن تحلـــيل الاتجـــاه وتحليل المؤشرات واختبارات المعقولية تختلف من حيث عدد المتغيرات التنـــبؤية المستقلة أو استخدام البيانات الخاصة بالإضافة إلي الدقة الإحصائية، حيث يقتصر تحليل الاتجاه علي مقياس تنبؤي واحد ، لا يسمح باستخدام البيانات التشغيلية الملائمة مقارنة بما يعتمد عليه الأنواع الأخرى من الإجراءات .

وحيـــث أن تحلـــيل المؤشـــرات يستخدم أثنين أو أكثر من مصادر المعلومات المالية وغير المالـــية الأكـــثر ارتباطا فأن النتيجة ستسفر حتما عن توقع أكثر دقة . أما اختبارات المعقولية وتحليل الانحدار فأنها تساعد علي التحسين الإضافي لدقة التوقع عن طريق إتاحة استخدام كثير مـــن المتغـــيرات سواء أكانت مالية أم غير مالية والتي تعتبر ملائمة لأغراض تكوين التوقع . فاختبار المعقولية بالإضافة إلى تحليل الانحدار قادر علي استخدام البيانات الخارجية (علي سبيل المثال البيانات العامة بالصناعة والاقتصاد) مباشرة عند تكوين التوقع ، أن التوقعات الأكثر دقة إحصائية يتم تكوينها باستخدام التحليل الإحصائي وتحليل استخراج البيانات .

المؤشرات المعيارية للعميل والصناعة Standard Client and Industry Rations

كمـــا فـــي مرحلة تخطيط عملية المراجعة توجد عدة مؤشرات شائعة عادة ما يتم حسابها لـــتحديد الحســـابات التي قد تمثل مخاطر جوهرية إلى سيولة وإعسار وربحية ونشاط المنشاة ، تلك المؤشرات تساعد علي الإجابة علي عديد من الأسئلة الرئيسية مثل :-

1- هل هناك مشكلة تتعلق بالاستمرارية (مؤشرات السيولة) ؟
2- هل هيكل رأس مال المنشأة مستديم (مؤشرات الإعسار) ؟
3- هل يعتبر هامش الربح معقولا (مؤشرات الربحية) ؟
4- هل يمكن أن يتم المغالاة في تقدير المخزون (مؤشرات النشاط) ؟

يعطي الشكل رقم (3 /9) السابق قائمة بأهم تلك المؤشرات .

السيولة والاستمرارية Liquidity and Going Concern

يجب أن يحدد المراجعون احتمال أن الشركة لديها مشاكل سيولة ، بمعني أخر هل يوجد احتمال بـان الشـركة لـن يكـون لديها المقدر علي الاستمرار في مزاولة نشاطها ؟ ، يحدد المعيار الدولي للمـراجعة رقـم S70 أنـه عـندما يتم أداء إجراءات المراجعة يتعين علي المراجع دراسة ملائمة افتراض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية .

أن الإجـراءات التحليلية قد تشير إلى مؤشرات وجود مخاطر وفي وجود افتراض صحيح للشـك فـي الاسـتمرارية ، يبين الشكل الإيضاحي رقم (9/4) مؤشرات مخاطر وجود شك في الاستمرارية .

أن جوهرية المؤشرات الموضحة في ذلك الشكل يمكن أن يتم التخفيف منها غالبا عن طريق عوامـل أخـري ، علـي سبيل المثال فأن أثر عدم قدرة المنشأة علي القيام بسداد القروض يمكن التغلـب علـيه عـن طريق خطط الإدارة للاحتفاظ بتدفقات نقدية كافية عن طريق استخدام وسائل بديلة علي سبيل المثال التصرف في الأصول .

9/5 الإجراءات التحليلية أثناء المراحل المختلفة في عملية المراجعة

Analytical Procedures During Different Phases in the Audit Process

يتم استخدام الإجراءات التحليلية بهدف :-

a- مساعدة المراجع في تخطيط طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة .

b- أداء إجراءات التحقق الأساسية .

c- الفحص الشامل للقوائم المالية في المرحلة الأخيرة من عملية المراجعة .

ويكـون مطلـوب مـن المراجع تطبيق الإجراءات التحليلية عند مراحل التخطيط والفحص الشامل لعملية المراجعة .

التخطيط planning

أن الإجـراءات التحليلـية المؤداه في مرحلة التخطيط يتم استخدامها لتحديد التغيرات غير العادية في القوائم المالية أو غياب التغيرات المتوقعة والمخاطر المحددة . أثناء مرحلة التخطيط يـتم تركيز الإجراءات التحليلية عادة علي أرصدة الحساب المجمعة عند مستوي القوائم المالية والعلاقات بين أرصدة الحساب .

شكل رقم (9/4)

المؤشرات التي تشير إلى وجود شك في استمرارية المنشأة

مؤشرات مالية

- وجـود رأس مـال عـامل سـالب (صافي التزام) بمعني زيادة الالتزامات المتداولة عن الأصول المتداولة)
- مؤشرات مالية رئيسية عكسية .
- خسائر تشغيلية مؤثرة .
- عدم الاستمرارية في توزيعات الأرباح .
- عدم القدرة علي السداد للدائنين في التواريخ المستحقة .
- وجود صعوبة في الالتزام بشروط اتفاقية القروض .
- التغير من العمليات الآجلة إلى العمليات النقدية عند التعامل مع الموردين .
- عدم القدرة علي الحصول علي تمويل لتطوير منتج جديد أو القيام باستثمارات هامة أخري.

مؤشرات تشغيلية

- خسارة إدارة رئيسية بدون إحلال .
- خسارة السوق الرئيسي أو امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي .
- صعوبات في العمالة المهرة أو فقد الموردين الهامين .

مؤشرات أخري

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو أي متطلبات إلزامية أخري .
- تعليق دعاوى قانونية ضد المنشاة قد يترتب عليها مطالبات من المحتمل أن يتم الوفاء بها .
- التغيرات في التشريع والسياسات الحكومية .

يجـــب أن يطـــبق المراجع إجراءات تحليلية عند مرحلة التخطيط للمساعدة في فهم أعمال وأنشـــطة المنشاة وفي تحديد مجالات المخاطر المحتملة . أن تطبيق الإجراءات التحليلية تشير إلـــى جوانب من المنشأة التي لم يكن المراجع مدرك بها، والتي سوف تساعده في تحديد طبيعة وتوقيـــت ومـــدي إجـــراءات المـــراجعة الأخـــرى . وقد أوضحت دراسات المراجعة أن معظم الاستخدامات الموسعة للإجراءات التحليلية كانت في مراحل التخطيط واتمام عملية المراجعة .

اختبار التحقق الأساسية Substantive Testing

أثناء مرحلة اختبارات التحقق الأساسية يمكن أداء الإجراءات التحليلية للحصول علي تأكد بـــأن أرصدة الحسابات بالقوائم المالية لم تتضمن تحريفات جوهرية . تركز الإجراءات التحليلية في مرحلة اختبارات التحقق الأساسية علي العوامل القائمة التي تؤثر علي أرصدة تلك الحسابات من خلال تطوير توقع مقدار ما يجب أن يظهر به رصيد الحساب المسجل .

الفحص الشامل Overall Review

يتم تصميم الإجراءات التحليلية المؤداه أثناء مرحلة الفحص الشامل لمساعدة المراجع في تقيـــيم أن كافـــة التقلبات الجوهرية والبنود غير العادية الأخرى قد تم شرحها بشكل كاف ، وان العرض الشامل للقوائم المالية له مغزي تأسيسا علي نتائج المراجعة وفهم أعمال المنشاة .

يجـــب أن يطبق المراجع إجراءات تحليلية قرب نهاية عملية المراجعة عند تكوين استنتاج شامل عما إذا كانت القوائم المالية في مجموعه متسقة مع معرفة المراجع بالأعمال . أن الهدف مـــن الإجـــراءات التحليلية عند مرحلة الفحص الشامل تدعيم الاستنتاجات التي تم تكوينها أثناء مـــراجعة المكونـــات الفـــردية للقوائم المالية . علاوة علي ذلك فأنها تساعد في تحديد معقولية القوائم المالية، كما أنها أيضا يمكن أن تحدد المجالات التي تتطلب إجراءات إضافية .

اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة علي المعلومات المستخدمة في التحليلات

Test of Controls Over Information Used for Analytics

أن الاعتـــبار الهـــام فـــي تطبيق الإجراءات التحليلية يتمثل في اختبارات الالتزام بضوابط الرقابة عقد إعداد المعلومات المستخدمة لأغراض التحليلات ، وعندما تكون تلك الضوابط فعالة فـــأن المـــراجع سيكون لديه مزيد من الثقة وإمكانية الاعتماد علي المعلومات وكذلك في نتائج الإجراءات التحليلية .

أن ضـــوابط الـــرقابة الداخلـــية علـــي المعلومات غير المالية يمكن أن يتم لختبارها غالبا بالارتـــباط مـــع اختـــبارات ضوابط الرقابة المرتبطة بالمحاسبة . علي سبيل المثال فأن ضوابط

الرقابة للشركة علي تشغيل فواتير المبيعات قد تتضمن ضوابط رقابة داخلية علي تسجيل مبيعات الوحدة ، ولذلك يمكن للمراجع اختبار ضوابط الرقابة الداخلية علي تشغيل فواتير المبيعات .

9/6 الإجراءات التحليلية كاختبارات تحقق أساسية

Analytical Procedures as Substantive tests

يتم تصميم إجراءات التحقق الأساسية في عملية المراجعة بهدف تخفيض مخاطر الاكتشاف المرتبطة بتأكيدات محددة بالقوائم المالية .تتضمن اختبارات التحقق الأساسية اختبارات التفاصيل Tests of Detailsسـواء للأرصدة أو العمليات ، بالإضافة إلي الإجراءات التحليلية . يستخدم المـراجعون الإجـراءات التحليلية لتحديد المواقف التي تتطلب استخدام متزايد لإجراءات أخري (بمعني اختبارات الالتزام بالرقابة وإجراءات المراجعة الأساسية) .

الإجراءات التحليلية بدلا من اختبارات التفاصيل

Tests of Details Analytical Procedures Instead of

هـناك عـدد مـن مـزايا أداء الإجـراءات التحليلية لاختبارات التحقق الأساسية بدلا عن اختـبارات التفاصـيل . لعـل أبرزها أنه يمكن للمراجع استخدام فهمة لأنشطة العميل الذي تم الحصول عليها أثناء إجراءات التخطيط . أن العوامل الرئيسية المؤثرة علي المنشأة قد يتوقع أن تعكـس البـيانات المالـية القائمــة. وغالبا ما تمكن الإجراءات التحليلية في اختبارات التحقق الأساسية المراجعين من التركيز علي قليل من العوامل الرئيسية التي تؤثر علي رصيد الحساب . أن تلـك الإجـراءات قـد تكـون أكـثر كفـاءة فـي أداء اختـبارات الـتحريف بالتدنـية Understatement Tests . علـي سبيل المثال عند إجراء اختبار للمبيعات غير المسجلة قد يكـون من الأسهل أن يتم تطوير توقع بالمبيعات وفحص أي اختلافات جوهرية فيما بين القيمة المـتوقعة والقـيمة المسـجلة مقارنة بمعاينة المجتمع إحصائيا ، وبعد ذلك يتم أداء اختبارات التفاصيل . أن تخطيط عملية المراجعة والتي تعتمد علي استخدام الإجراءات التحليلية كاختبارات تحقق أساسية يترتب عليها أن يحتاج المراجع دراسة عدد من العوامل علي سبيل المثال :-

- أهداف الإجراءات التحليلية والمدى الذي يمكن أن يتم الاعتماد عليها .
- طبيعة المنشأة والدرجة التي يمكن معها عدم تجميع المعلومات .
- إمكانية الحصول علي كل من المعلومات المالية وغير المالية .
- مصـدر المعلومـات المـتاح (علـي سبيل المثال فأن المصادر المستقلة قد تكون قابلة للاعتماد عليها بشكل أكثر من تلك المصادر الداخلية) .
- إمكانية مقارنة المعلومات المتاحة .

- المعرفة المكتسبة أثناء المراجعات السابقة .

عيوب الإجراءات التحليلية Disadvantages of Analytical Procedures

أن استخدام الإجراءات التحليلية كاختبارات تحقق أساسية لها بعض العيوب ، حيث قد تستهلك مزيد من الوقت مبدئيا للتصميم ، وقد تكون أقل فعالية عند اداء لختبار التفاصيل للأرصدة . أن الحصول علي البيانات المستخدمة لتطوير أحد التوقعات والتأكد من إمكانية الاعتماد علي البيانات عند مستوي ملائم من عدم التجميع يمكن أن يبرر المقدار الأساسي للوقت بخلاف المستغرق في أداء لختبارات التفاصيل .

أن الإجراءات التحليلية قد تكون أقل فعالية عند تطبيقها علي القوائم المالية للمنشأة كمجموعة مقارنة عند تطبيقها علي القوائم المالية علي الأقسام الفردية للعملية أو للقوائم المالية لمكونات أحد المنشآت المتعددة .

أن الإجراءات التحليلية المستخدمة كاختبارات تحقق أساسي لن تؤدي بالضرورة إلي النتائج المرغوبة كل سنه ، حيث في فترات عدم الاستقرار أو التغير السريع قد يكون من الصعوبة تطوير توقع دقيق للقيم المسجلة بشكل كاف ، وقد يكون من الأكثر ملائمة أن يتم تطبيق اختبارات التفاصيل . علي سبيل المثال إذا ما وصلت حالة الاقتصاد إلى تضخم جامع فمن غير المحتمل تطوير توقعات ذات مغزى بشكل كفء في ظل تلك الظروف .

التدعيم Corroboration

عند استخدام الإجراءات التحليلية كاختبارات تحقق أساسية يجب أن يدعم المراجع التفسيرات الخاصة بالفروق الجوهرية عن طريق الحصول علي دليل إثبات مراجعة كاف. علي سبيل المثال فأن إعادة حساب العمليات الحسابية للضريبات في الفاتورة(الكمية مضروبة في السعر) قد يتم تدعيمها عن طريق مقابلة مندوب البيع والاستفسار منه عن كيفية إعداد الفواتير. يتطلب ذلك الدليل أن يكون من نفس النوعية ، حيث يتوقع من المراجع أن يحصل علي تدعيم اختبارات التفاصيل لتدعيم التفسير عن طريق استخدام واحد أو أكثر من الأساليب التالية :-

1- الاستفسارات من أشخاص خارج منظمة العميل متضمنا البنوك والموردين والعملاء وما إلى ذلك .

2- الاستفسارات من أشخاص مستقلين داخل منظمة العميل (علي سبيل المثال التفسير المستلم من المدير المالي عن وجود زيادة في نفقات الإعلان والتي قد يتم دعمها عن طريق

مدير التسويق ، وعادة ما يكون من غير الملائم أن يتم تدعيم التفسيرات فقط عن طريق المناقشة مع الموظفين الآخرين في قسم المحاسبة .

3- دليل الإثبات الذي تم الحصول عليه من إجراءات مراجعة أخري .

4- فحص دليل الإثبات المؤيد . حيث قد يفحص المراجع دليل الإثبات المستندي المؤيد للعمليات لتدعيم التفسيرات .

أمثلة علي الإجراءات التحليلية المستخدمة كاختبارات تحقق أساسية

Substantive Analytical Procedures Examples

أن المدفوعات الاحتيالية غالبا ما تتضمن قيم ضخمة ، ويتمثل الإجراء التحليلي لاكتشاف ذلك في استخدام برنامج أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر CAATs لترتيب المدفوعات إلى طبقات عن طريق حجمها واستخراج كافة المدفوعات الضخمة بعد ذلك . وقد يقوم المراجع بتصنيف السجلات حسب نوع الشراء حيث أن حجم النفقة يرتبط عادة بتكلفة المنتج أو الخدمة.

وعن طريق تحليل الإيراد خلال ثلاثة سنوات علي الأقل يمكن للمراجع أن يكتشف الاتجاهات غير المتوقعة في الإيرادات . ويمكن أيضا أن يتم تحليل المبيعات علي أساس النوع والنشاط ومندوب البيع والشهر والعميل .

كما يمكن تقسيم بيانات المبيعات إلى طبقات لتحديد ما إذا كانت المبيعات في مجال معين أو عن طريق مندوب بيع معين تتكون من بضعة عمليات ضخمة أو عمليات غير عادية .

الأجور Payroll

إذا ما شك المراجع في وجود غش في مجال الرواتب والأجور فانه قد يقوم بعمل عدد من اختبارات التحقق الأساسية لاكتشاف ذلك العامل الشبح ، وهو ذلك العامل الذي مازال يعمل في الشركة رغما عن انتهاء خدمته منها . هناك ثلاثة أنواع من الاختبارات التحليلية يمكن أدائها للمساعدة في اكتشاف تلك الأنواع من المخالفات : اختبارات الازدواجية أو الشرعية ، اختبار الاستثناء بالإضافة إلى إعادة العمليات الحسابية .

ويتم استخدام اختبارات الازدواجية أو الشرعية Duplicate and Validity tests لاكتشاف الشبح أو العامل المنتهي خدمته . حيث يمكن أن يساعد برنامج أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر CAATs المراجع في اختبار أرقام التامين الاجتماعي والأسماء ، أو إذا ما استخدم الإيداع المباشر يتم اختبار أرقام حساب البنك لإيجاد العاملين الأشباح ، يمكن للمراجع أيضا أن يحدد العاملين الذي لم يأخذوا إجازات مرضية أو سنوية أو هؤلاء الذين ليس لهم تأمين أو أية استقطاعات محتجزة من رواتبهم .

بالإضـــافة لما سبق فأن برنامج أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر يمكن أن يتحقق من أن مرتـــب و أجـــر كل عامل داخل المدى الموضح في توصيف وظيفته وأن الضرائب المحتجزة من مرتبة كانت معقولة .

9/7 أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر والبرمجيات العامة للمراجعة
Computer Assisted Audit Techniques (CAATs) and Generalized Audit Software (GAS)

أن اســـتخدام أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر (CAATs) قد تمكن من إجراء اختبار اكـــثر توســـعا للعمليات الإلكترونية وملفات الحساب الإلكتروني . ويمكن استخدام تلك الأساليب لاختـــبار عيـــنة عملـــيات من الملفات الإلكترونية الرئيسية أو تصنيف العمليات ذات الخصائص الخاصة أو لاختبار إجمالي المجتمع بدلا من الاقتصار علي عينه فقط . أن تلك الأساليب تتضمن عامـــة تحلـــيل الانحـــدار وأي تحلـــيل إحصـــائي بالإضـــافة إلـــى أساليب تحقيق الملف File Interrogation Techniques الأكثر استخداما وانتشارا بالاستعانة بالبرنامج العامة للمراجعة علـــي ســـبيل المـــثال معالجة البيانات ، والعمليات الحسابية، واختبار البيانات وتحليل البيانات، وتحديد الاستثناءات والعمليات غير العادية .

تحليل الانحدار Regression Analysis

قـــد تســـتخدم الإجـــراءات التحليلـــية المعقدة تحليل الانحدار والذي يمثل استخدام النماذج الإحصـــائية لـــتحديد توقعـــات المـــراجع كمـــيا في صورة مالية نقدية مع مخاطر قابلة للقياس ومســـتويات للدقة . علي سبيل المثال فأن توقع قيمة المبيعات قد يتم تطويره تأسيسا علي تنبؤ الإدارة للمبيعات ومصروف العمولة والتغيرات في نفقات الإعلان . يوفر تحليل الانحدار مستوي مـــرتفع جدا من الدقة حيث أن التوقع الصريح يتم تكوينه في ضوء بيانات ملائمة يمكن إدخالها في النموذج بهدف التنبؤ بالمبيعات في السنة الحالية .

أن تحلـــيل الانحـــدار يمكـــن أن يـــأخذ في الحسبان كافة البيانات التشغيلية الملائمة (حجم المبـــيعات للمنتج) ، التغيرات في الاعمال (التغيرات في مستويات الإعلان والتغيرات في خطوط المنتج أو خليط المنتج) بالإضافة إلى التغيرات في الظروف الاقتصادية . أن النموذج الإحصائي لا يوفـــر فقـــط أفضل توقع في ظل البيانات المتاحة وانما أيضا يوفر مقاييس كمية لصحة بناء النموذج .

البرامج العامة للمراجعة Generalized Audit Software (GAS)

أن حزم البرامج العامة للمراجعة تتضمن أساليب مراجعة بمساعدة الكمبيوتر لادائه كل من الإجـــراءات التحليلـــية أو المعاينة الإحصائية والتي يتم جمعها معا داخل برنامج واحد . وهناك

حـــزم واســـعة الاستخدام علي سبيل المثال ACL بالإضافة إلى Idea ، كما أن منشآت المراجعة الأربـــع الكفاءة Big Four Audit Firms لديهم برامجهم الخاصة علي سبيل المثال برنامج Starr لمنشـــأة Deloitteand Touche ، أن تلـــك الـــبرامج تـــزود المراجعين بالمقدرة علي الوصول والمعالجـــة والإدارة والتحلـــيل والـــتقرير عن البيانات في ظل مجموعة من النماذج ، تتيح تلك البرامج للمراجع أن يتحرك من الإجراءات التحليلية إلى المعاينة الإحصائية الخاصة بالإجراءات التحليلية بطريقة سهلة وواضحة .

عـــند استخدم البرامج العامة للمراجعة GAS تتطلب عملية المراجعة تحويل بيانات العميل داخـــل نمـــوذج عام ، وبعد ذلك يتم تحليل البيانات ، وهذا ما يشار إليه بصفة عامة بالتحقق من الملـــف File Interrogation والـــذي يعتـــبر أحد أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر ، والتي تســـمح للمراجع بأداء برامج فرعية إلكترونية للمراجعة علي بيانات كمبيوتر العميل . فأسلوب الـــتحقق مـــن الملـــف يعد طريقة لاستخدام الكمبيوتر للتعامل مع البيانات المحاسبية والتقارير واختبار المعلومات التي تتضمنها وبسبب طبيعة تغيرات دليل إثبات المراجعة فأن أساليب المراجعة التي تعتمد علي ميزة التكنولوجيا غالبا ما تكون أكثر ملائمة مقارنة بأساليب المراجعة التقليدية .

فـــي ظـــل البيـــانات المعقدة يمكن أن تخلق أساليب التحقق من الملف غالبا كفاءة كما أنها تحسن جودة عمل المراجعة .

أن اســـتخراج المعلومـــات التي تفي معايير محددة واختبار المعلومات واختبار ودقة العمليات الحســـابية يمكـــن أن يتم عملها مع التحقق من الملف . أن أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر CAATs المســـتخدمة في برامج المراجعة العامة تتيح للمراجعين أن يقومون بتحليل واختبار كل بند في التقرير لتحديد ما إذا كان تفي بمعايير محددة مسبقا ، واختيار عينة المراجعة والتقرير عن النتائج داخل برامج المراجعة.

مهام المراجعة Audit Tasks

يمكن أن يحقق برنامج التحقق من الملف الأنواع الست التالية من مهام المراجعة :-

1- تحويل بيانات العميل إلى نموذج عام .

2- تحليل البيانات .

3- مقارنة مجموعة مختلفة من البيانات .

4- التصديق علي دقة العمليات الحسابية وإجراء العمليات الحسابية .

5- المعاينة إحصائيا .

6- اختبار الفجوات والازدواجيات في التابع .

سيتم مناقشة المهام الثلاثة الأولى للمراجعة في ذلك الجزء ، أما البنود الثلاثة الأخيرة فسوف يتم مناقشتها في الفصل العاشر بعنوان اختبارات التحقق الأساسية وأدلة الإثبات .

وحيث يمكن للمراجع استخدام البرامج العامة للمراجعة GAS (علي سبيل المثال ACL) لتحويل بيانات العميل داخل نموذج عام ، والتي يمكن أن يتم معالجتها عن طريق برنامج الكمبيوتر ، أن عمل المراجعة في ظل استخدام تلك البرامج العامة سيكون أكثر كفاءة .

تتعامل البرامج العامة للمراجعة مع أحجام ضخمة من البيانات بسرعة ، وغالبا ما يتم استخدام برنامج التحقق من الملف لتحليل إجمالي المجتمع في وقت أقل مما قد تستغرقه لاختبار عينة من البنود يدويا .

ويمكن للمراجع أن يحدد كافة السجلات في ملف البيانات التي تفي بمعايير محددة أو إعادة تكوين وتجميع البيانات في مجموعة من الطرق . وتتضمن اختبارات المراجعة التي يمكن أن يتم أدائها باستخدام البرامج العامة للمراجعة ما يلي :-

- تحديد كافة قيود المخزون المرتبطة بمنتجات لم يتم بيعها بعد .
- اختبار كافة بنود المخزون التي ليس لها مواقع مسجلة .
- تلخيص بنود المخزون حسب الموقع لتسهيل الملاحظة المادية .
- فحص أرصدة حسابات المدينين من حيث القيود علي حدود الائتمان أو الفترة الأقدم مقارنة بفترة محددة .
- تلخيص حسابات المدينين حسب أعمارها ومقارنتها بجداول العميل .
- فحص كميات المخزون وتكاليف الوحدة الخاص بالقيم السالبة أو الضخمة بشكل غير عادي .
- عزل كافة بنود المخزون التي لم تتحرك منذ تاريخ محدد .
- فحص الأصول ذات القيم الدفترية السالبة .
- تلخيص المخزون حيث أعمارها لتقييم معقولية مخصصات التقادم .

إذا ما تضمن السجلات عن ملفات منفصلة بيانات قابلة للمقارنة يمكن استخدام البرامج العامة للمراجعة لمقارنة مجموعات مختلفة من البيانات ، علي سبيل المثال يمكن أن يقارن المراجع الآتي :-

- التغيرات في أرصدة حسابات المدينين بين تاريخين مع تفاصيل المبيعات والمتحصلات النقدية في ملفات العملية .
- تفاصيل الأجور والرواتب مع سجلات العاملين .
- ملفات المخزون الجاري مع ملفات الفترة السابقة لتحديد البنود الراكدة أو البنود بطيئة الحركة .

المدخل الهيكلي للبرامج العامة للمراجعة تأسيسا علي الإجراءات التحليلية

Structured Approach for GAS- Based Analytical Procedures

لاستخدام الإجراءات التحليلية في اختبار رصيد الحساب باستخدام البرامج العامة للمراجعة، فـــأن المـــراجع من الأرجح أن يتبع نموذج فحص من أربعة مراحل أساسية سبق مناقشتها في الشكل (9/3)، أن المراحل الأربعة باستخدام برامج المراجعة العامة يوضحها الشكل رقم (9/5). وعـــند اســـتخدام تلـــك البرامج لأداء عمليات الفحص ذات المراحل الأربعة يتعين علي المراجع نمذجـــة البيانات بحيث يتم قراءاتها مع برنامج الكمبيوتر ، وللتوضيح يفترض أن المتغير محل الاختـــبار هـــو المبيعات ، وأن المتغير محل التنبؤ هو تكلفة المبيعات ، وفي معظم الحالات من الواضـــح أن العلاقـــة موجـــودة بين هذين المكونين في قائمة الدخل ، يستخدم البرنامج بيانات المبيعات وتكلفة المبيعات من الفترات السابقة لتحديد طبيعة دقة العلاقة ولتطوير نموذج انحدار . وتأسيسا علي قيم تكلفة المبيعات في الفترة الحالية المراجعة فأن البرنامج سوف يقدر توقعات الفـــترة الحالـــية الخاصـــة بالمبيعات .وبعد ذلك يقارن البرنامج توقعات المبيعات بالقيم الفعلية المســـجلة وحســـاب الاختلافات ، ويحدد البرنامج مدي إمكانية فحص أي اختلافات ذات معنوية إحصائية بين القيم المقدرة للفترة الحالية والقيم الفعلية المسجلة الخاصة بالمبيعات .

9/6 الإجراءات التحليلية باستخدام أساليب استخراج البيانات

Analytical Procedures Using Data Mining Techniques

أن استخراج البيانات يمثل مجموعة من الأساليب المساندة بالكمبيوتر والتي تستخدم تحليل إحصائي معقد متضمنا أساليب الذكاء الاصطناعي بغرض فحص الأحجام الضخمة من البيانات بهدف الإشارة إلى المعلومات أو الأنماط المخفاة أو غير المتوقعة وفي ضوء قاعدة البيانات يتم الإشارة إلى مدخل استخراج البـــيانات بالكشـــف المعرفي في قواعد البيانات(Knowledge discovery in database (KDD ، ويمكن استخدام مدخل استخراج البيانات في كافة أنواع قواعد البيانات أو مستودعات المعلومات الأخرى. أن البيانات التي تكون في الذهن يمكن أن تكون رقمية أو حتي بيانية أو صوتية .

أن مدخـــل اســـتخراج البـــيانات المســـتخدمة يستخدم بشكل أكثر شيوعا في علاقة العميل بالإدارة أو اكتشاف الغش سواء لكل من أهداف التحقق أو الاكتشاف ، ذلك المدخل يستخدم عند منهج القمة للأسفل للتحقق من توقعات المراجعين أو شرح الأحداث أو الظروف المشاهدة علي ســـبيل المـــثال فأن أمر الشراء وتواريخ التسليم يتم فحصها لتبين ما إذا كان تاريخ التسليم يقع بعـــد تـــاريخ أمـــر التســـليم ، ويعتبر الاكتشاف مدخل من أسفل لأعلي والذي يستخدم الكشف الإلكتروني للأنماط غير المعروفة حتى الآن .علي سبيل المثـــال يستخـــدم المراجـــع الشبكـــات

شكل رقم (9/5)

عملية الفحص التحليلي ذات المراحل الأربعة باستخدام البرامج العامة للمراجعة

المرحلة الأولى في أداء الإجراءات التحليلية – التوقعات

- تحديد بيانات القاعدة الملائمة والمستوي الملائم لعدم التجميع .
- استخدام أساليب تحليل الانحدار لتطوير علاقة واضحة من بيانات القاعدة (نموذج انحدار) من القيم محل الاختبار (متغير الاختبار علي سبيل المثال رصيد حسابات المدينين) وواحد أو أكثر من المجموعات المستقلة للبيانات (متغيرات التنبؤ علي سبيل المثال الإيراد . وحجم الشحونات وتاريخ التحصيل وعدد العملاء وما إلي ذلك) والتي يتوقع أن ترتبط بمتغير الاختبار .
- تأسيسا علي تلك العلاقة يتم استخدام البرامج العامة للمراجعة لحساب التوقعات (تقديرات الانحدار) الخاصة بمتغيرات الاختبار تأسيسا علي قيم الفترة الحالية لمتغيرات التنبؤ.

المرحلة الثانية في أداء الإجراءات التحليلية – التحديد

يتم استخدام الأساليب الإحصائية للبرامج العامة للمراجعة للمساعدة في تحديد الاختلافات الجوهرية الخاصة بالفحص (بمعني أن الاختلافات تزيد عن حد الأهمية النسبية) تأسيسا علي نموذج الانحدار واحكام المراجعة الخاصة بالدقة النقدية والتأكد المطلوب للمراجعة بالإضافة إلى توجيه الاختبار .

المرحلة الثالثة في أداء الإجراءات التحليلية – الفحص

الفحص وتدعيم التفسيرات الخاصة بالاختلافات الجوهرية بين التوقعات والقيم المسجلة .

المرحلة الرابعة في أداء الإجراءات التحليلية – التقييم

تقييم النتائج وتحديد مستوي التأكد .

العصبية Neural Network لتمحيص وغربلة البيانات المالية وغير المالية للإيراد وحسابات المدينين بهدف اكتشاف الأنماط غير العادية .

البرامج العامة للمراجعة واستخراج البيانات GAS and Data Mining

أن قـدرة البرامج العامة للمراجعة تتمثل في المساعدة في أداء العملية الشاملة للمراجعة رغما عـن أنها تتطلب مهارة فنية قليلة ، وهو يمثل السبب الرئيسي لنجاحه ، ومع ذلك فأن تلك البرامج انتقدت بسبب أنها تجعل بعض المهام من السهل أدائها، إلا يمكن أن تنجم عن تحليل للبيانات وحدها، فـي الجانـب المقـابل فأن مدخل الكشف عن البيانات تعتمد علي تحليل البيانات إلكترونيا إلا انه من الصعوبة بمكان استخدامها .

ويعتـبر أدوات الكشف عن البيانات مداخل وأعده في ظل مجموعة عن مجالات التطبيق ، وبـتطوير أدوات البـيانات الملائمـة لمهـنة المراجعة قد يتوقع أن تحل محل الخبرة المهنية المطلوبـة فـي عديد من عمليات المراجعة . وعلي الرغم من أن إجراءات الكشف عن البيانات الان نافعـة فـي معظم كافة خطوات عملية المراجعة فأن التطبيقات العملية النافعة تنصب علي الإجراءات التحليلية .

أن الكشـف عـن البـيانات قد تستخدم عديد من الطرق والأساليب والعمليات الرياضية لتحليل بـيانات العمـيل ، حيـث تتضـمن توصـيف البيانات وتحليل الاعتمادية والتبويب والتنبؤ والتحليل العـنقودي وتحلـيل التقييم والنشوء . أن أكثر العمليات الرياضية المستخدمة بشكل غالبا هي أشجار القرار والرياضيات البديهية والشبكات العصبية .

أن الغرض من تحليل الاعتماد Dependency Analysis يتمثل في البحث عن أكثر العلاقات جوهرية خلال عدد ضخم من المتغيرات أو الخواص ، أما التبويب Classification فهو يمثل عملـية إيجـاد النماذج ، وفي كلمات أخرى تمثل الوظائف التي تصور خريطة بيانات السجلات داخل أحد المجموعات الموصوفة المنفصلة .

أما هدف توصيف البيانات يتمثل في توفير وصف شامل للبيانات سواء في حد ذاتها أو في كـل مجموعـة أو مفهوم ، هناك مدخلين رئيسيين من أجل الحصول علي توصيف البيانات هما تمييز البيانات Data Characteristics وعدم تمييز البيانات ، حيث يمثل النوع الأول تلخيص الخصـائص العامـة للبيانات ، أما النوع الثاني فهو يطلق عليه أيضا مقارنة البيانات حيث تتم مقارنة طبيعة البيانات بين مجموعات أو فئات متناقضة .

بيـنما يتمـثل هدف تحليل النشوء Evolutionaualysis أو التطوير في تحديد التغيرات الأكثر جوهرية في مجموعات البيانات بمرور الزمن.

فبكلمات أخري فهو يمثل أنواع أخري من الطرق الرياضية (بمعني توصيف البيانات وتحليل الاعتماد والتبويب أو التحليل العنقودي) .

أما هدف التحليل العنقودي Cluster Analysis فهو يتمثل في فصل البيانات ذات الخصائص المتماثلة من بيانات غير متشابه . أن الفرق بين التحليل العنقودي والتصنيف يتمثل في أن التحليل الأول يتطلب أن يكون هناك عناوين محدده مسبقا للمجموعة عكس التصنيف .

وكمثال علي استخدام الطريقة العنقودية عندما يقوم المراجع بتصنيف الخصائص المتشابهة للعمليات في بعض المجموعات مثل مجموعة الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات وما إلى ذلك ، حيث أن ذلك قد يكشف عن تلك العمليات الصغيرة التي تحدث بشكل تكراري في فترة معينة من الشهر أو نفس العمليات المسجلة في أرقام مختلفة للحساب . وقد يحدد المراجع أن المبيعات في بعض الشهور أو الأقسام أعلي بشكل كبير أو أقل من الطبيعي ، وقد يتم الكشف عن المصروفات التي قد تكون متغيرة بشكل مرتفع أثناء السنة . وقد يوضح ذلك التحليل أيضا الشراء المتكرر لنفس الأصول الثابتة ، وقد تكون القروض التي يتم إبرامها بين الشركات المرتبطة والشركات التابعة غير مكتشفة .

العمليات الرياضية – شجرة القرار – الرياضيات بديهية والشبكة العصبية

Algorithms - Decision Tree , Apriori and Neural Network

أن أساليب الكشف عن البيانات تستخدم ثلاثة مداخل رياضية الاعتماد عليها بشكل أكثر شيوعا علي النحو التالي :-

- شجرة القرار

وهي تتمثل في أحد نماذج التنبؤ الذي يقوم بتصنيف البيانات ذات الهيكل الهرمي حيث تتكون من نقاط تقاطع تتضمن أسئلة عن التصنيف ، وفروع عمل نتائج تلك الأسئلة ، علي سبيل المثال سؤال هل ذلك البند يزيد عند نفس معدل الإيراد . وقد يتم الإجابة بنعم والتي تقود إلى وجود أحد الأنواع الذي يمثل النمو المماثل للإيراد أو قد يتم الإجابة بلا والذي يؤدي إلى فرع أخر .

المدخل الرياضي البديهي The Apriori algorithm

يحاول ذلك المدخل الكشف عن مجموعة البنود المتكررة باستخدام قواعد لإيجاد الارتباطات بين وجود أو غياب البنود .

الشبكة العصبية Anural Network

هـو نمـوذج كمبيوتر يتأسس علي التخطيط عن طريق العقل ، حيث يكشف أولا عن نمط معيـن مـن البيانات المحددة ثم يتم التنبؤ بأفضل تصنيف لذلك النمط واخيرا يعتمد ذلك المدخل علي التعلم من الأخطاء .

9/9 المتابعة والفحص في حالة وجود انحرافات غير متوقعة

Follow - up and Investigation in Case of Unexpected Deviation

عـندما تحـدد الإجراءات التحليلية وجود تقلبات أو علاقات هامة لا تتسق مع المعلومات الملائمـة الأخرى أو التي تنحرف عن القيم المتنبأ بها ، فإن المراجع يجب أن يفحص ويحصل علـي تفسيرات كافية وأدلة إثبات مدعمة ملائمة . أن مقارنه النتائج الفعلية مع القيم المتوقعة تتضمن دراسة أسباب وجود الفرق .

هناك سببين رئيسيين لوجود التقلب الجوهري أو عدم الاتساق :-

أولا : أن هناك سبب أصلي يتعلق بأعمال المنشأة لم يكن واضحا أثناء إجراءات التخطيط .

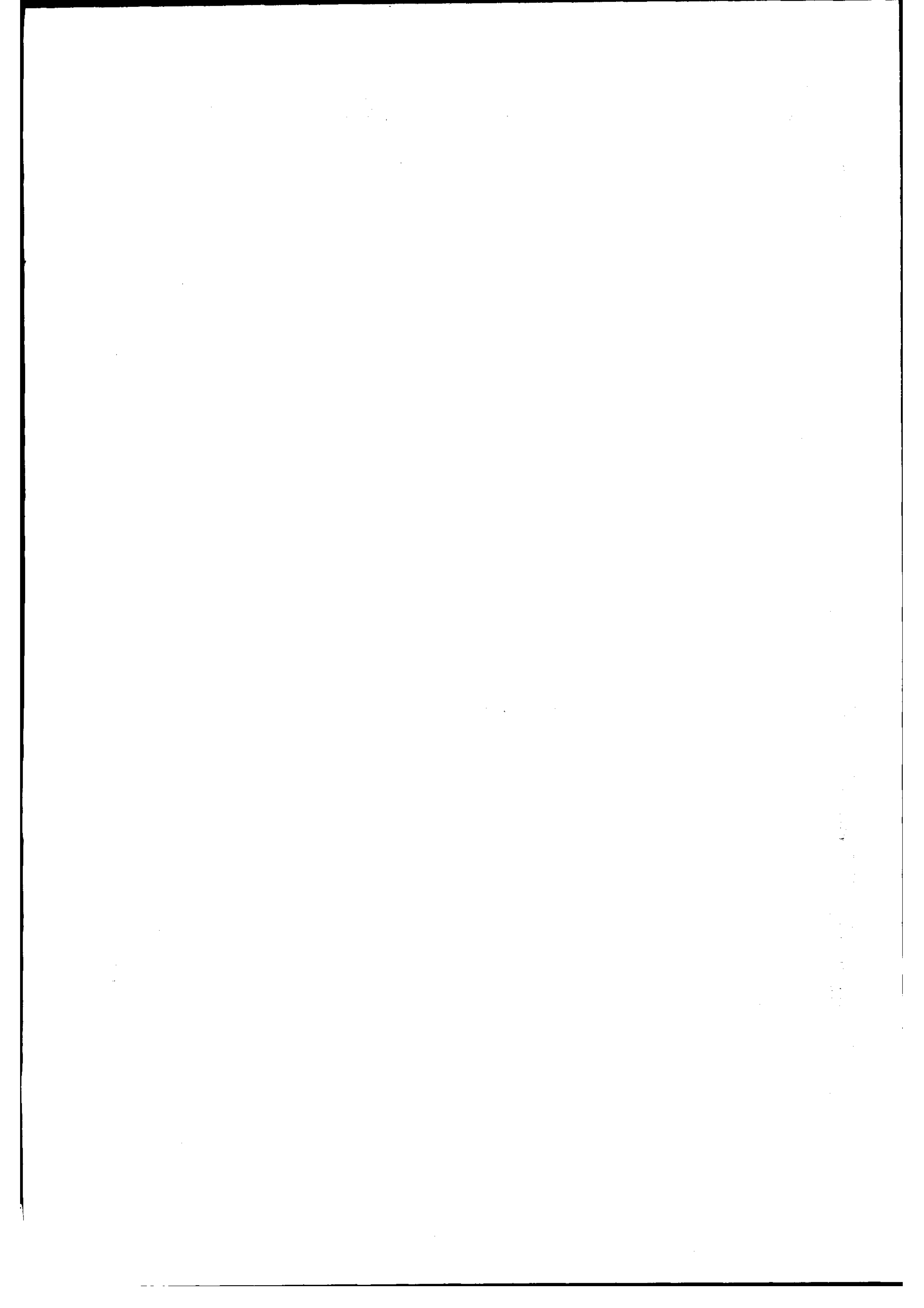
ثانيا : السبب الثاني فيتمثل في وجود تحريف معين .

ويجب أن يتم بذل الجهد لتحديد طبيعة السبب .

أن فحص التقلبات والعلاقات غير العادية تبدأ عادة بالاستفسار من الإدارة ويتبع ذلك تدعيم استجابات الإدارة وتحديد ما إذا ما كان هناك حاجة لإجراءات مراجعة إضافية . حيث قد يتم دعم اسـتجابات الإدارة عـن طريق مقارنتها بمعرفة المراجع لأعمال المنشأة بالإضافة لأدلة الإثبات الأخـرى التي يتم الحصول عليها أثناء أداء عملية المراجعة . وإذا لم يتم الحصول علي تفسير معقـول فـأن المراجع يقوم بتجميع التحريفات التي لم تقم المنشاة بتصحيحها ، وبعد ذلك يقوم المـراجع بدراسة ما إذا كان ذلك يتم بالارتباط بالقيم الفردية والمجاميع الفرعية أو الإجماليات فـي القوائم المالية أو ما إذا كان ذلك يتعلق بتحريف القوائم المالية جوهريا كوحدة واحدة وفإذا لم تستطيع الإدارة توفير تفسير مرضي ومقنع وكان هناك احتمال لوجود تحريف جوهري يتعين أن يتم تحديد إجراءات مراجعة أخرى .

الفصل العاشر

اختبار التحقق الأساسي ودليل الإثبات



الفصل العاشر

اختبار التحقق الاساسى ودليل الاثبات

Substantive Testing and Evidence

10/1 طبيعة ادلة اثبات المراجعة .

10/2 أدلة اثبات المراجعة الكافية والملائمة .

10/3 إجراءات المراجعة الأساسية .

10/4 طبيعة إجراءات المراجعة .

10/1 طبيعة أدلة إثبات المراجعة Nature Of Audit Evidence

يقصد بالمراجعة العملية المنهجية المنتظمة للحصول على أدلة إثبات وتقييمها موضوعيا والتي ترتبط بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية ، تتمثل المراجع عموما في حصوله علـــى دلـــيل إثبات مراجعة كافي وملائم Sufficient Appropriate Audit Evidence حـــتى يتمكن من التوصل إلي استنتاجات معقولة على أساسها يكون رأى المراجعة . أن دليل الإثـــبات هـــو أي شـــئ يمكن أن يجعل الشخص يعتقد بأن حقيقة معينة أو تأكيد معين يعتبر حقيقـــي أو غـــير حقيقي . فدليل إثبات المراجعة يمثل كافة المعلومات المستخدمة عن طريق المراجع للتوصل إلي استنتاج يتأسس عليه رأى المراجعة ، وهو يتضمن السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى التي تقوم عليها القوائم المالية .

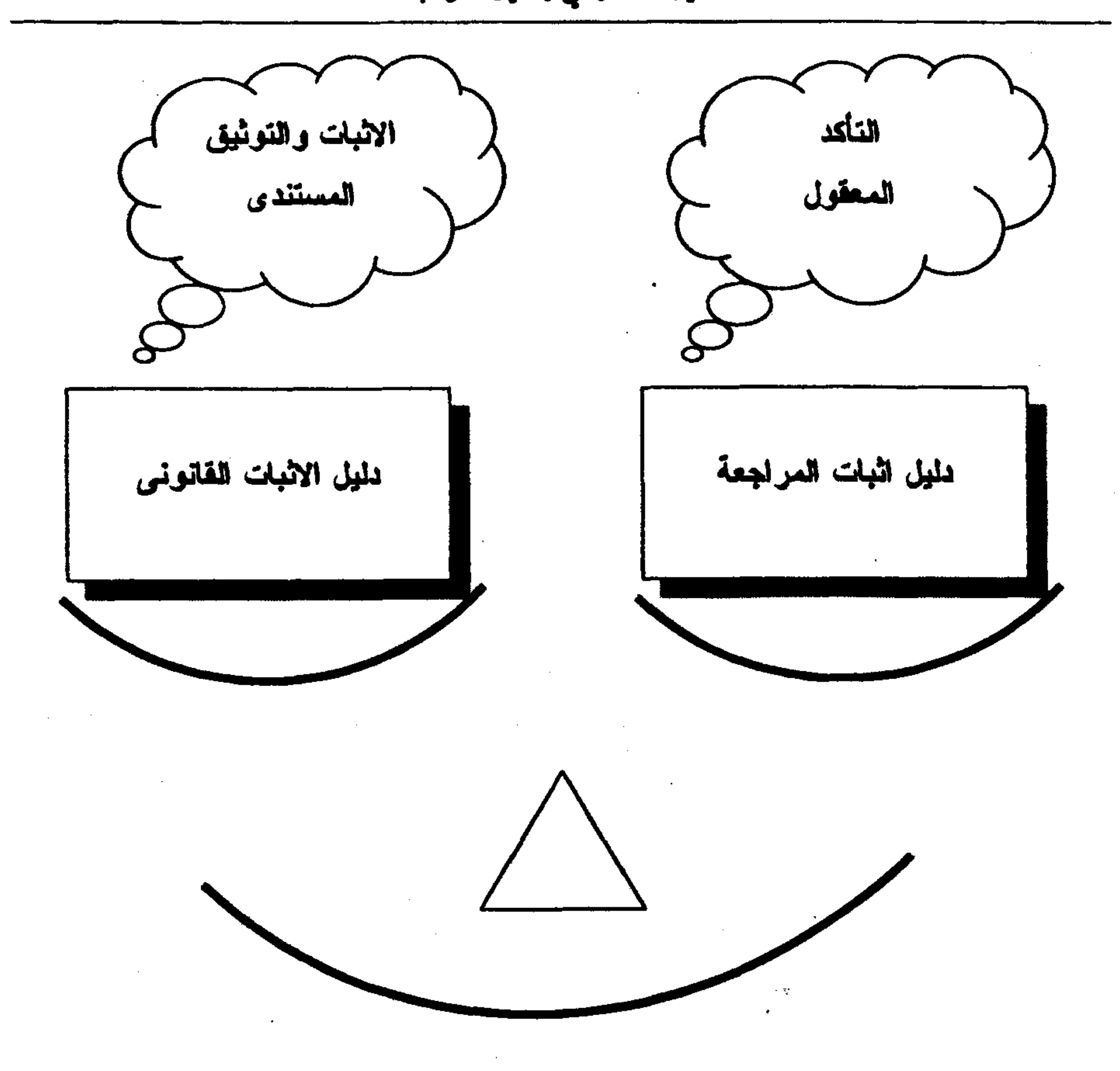
أن دليل إثبات المراجعة يختلف عن دليل الإثبات القانوني والذي تتطلبه المحاسبة القضائية Forensic Accounting ، ففـــي القضـــايا المدنـــية يجب أن يكـــون دليل الإثبات قوى كفاية لجعـــل الشـــخص يعتقد بأحد الجوانب أو بالجانب الأخر . أما في ظل القضايا الجنائية فإن دليل الإثـــبات يجـــب يحدد البرهان علي الجريمة بحيث يمتد لأكثر من الشك المعقول ، أن دليل إثبات المـــراجعة يوفـــر فقط تأكد معقول Reasonable Assurance بعبارة أخرى فإن أدلة الإثبات الخاصـــة بتأكـــيدات المراجعة تختلف عن الأدلة في البيئة القانونية ، حيث يتطلب دليل المراجعة فقط إثبات التأكد المعقول في حين يوجد معيار اكثر صرامة للإثبات والتوثيق المستندي في البيئة القانونية ، يوضح الشكل رقم (10/1) دليل الإثبات في القانون وفى المراجعة .

السجلات المحاسبية Accounting Records

أن الســـجلات المحاســـبية بوجـــه عـــام تتضمن باعتبارها الأساس الرئيسي لدليل إثبات المراجعة السجلات الخاصة بالقيود والسجلات المدعمة ، حيث تتضمن القيود ونقطـــة عمليات المبيعات والتبادل الإلكتروني للبيانات Electronic Data Interchange (EDI) والتحويل الإلكترونـــي للأموال Electronic Fund Transfers (EFT) والعقود والفواتير وإشعارات الشـــحن وأوامـــر الشراء وأوامر المبيعات ودفاتر الأستاذ الفرعية ودفتر الأستاذ العام وقيود اليومـــية والـــتعديلات الأخرى على القوائم المالية ، بينما تتمثل السجلات المؤيدة في ملفات الكمبـــيوتر ، وقواعد البيانات وأوراق العمل ، والجداول الإلكترونية والسجلات الإلكترونية أو اليدوية والعمليات الحسابية والمطابقات والأصلاحات .

شكل رقم (10/1)

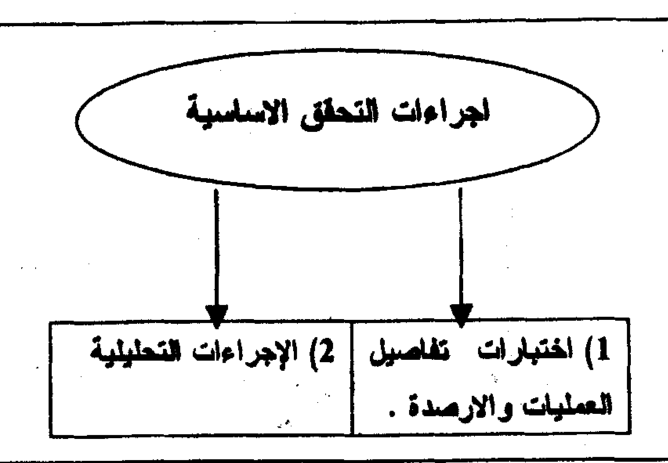
الدليل القانوني ودليل المراجعة



أن معظم السجلات المحاسبية يتم إدخالها وتسجيلها وتشغيلها والتقرير عنها في شكل إلكتروني على سبيل المثال قاعدة البيانات ، وبالنسبة للشركات الكبيرة فإن السجلات المحاسبية تعتبر جزء من تخطيط موارد المنشاة Enterprise Resource Planning (ERP) والتي تمثل نظام تكامل كافة جوانب أنشطة المنظمة (على سبيل المثال صيانة قاعدة البيانات ، والتقرير المالي والأعمال والالتزام) داخل نظام معلومات محاسبية واحد .

اجراءات التحقق الاساسية Substantive Procedures

أن العمل الرئيسي للمراجع يتمثل في إيجاد دليل إثبات باستخدام إجراءات الاختبار Test Procedures ، أن الإجــراءات الأساســية هــي تلك الاختبارات المؤداة للحصول على دليل إثبات مراجعة لاكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وهي تتكون من نوعين هما :



أن دليل إثبات المراجعة يتمثل المعلومات المستخدمة عن طريق المراجعة بهدف التوصل إلى الاستنتاج الذي في ضوئه يتم تكوين رأى المراجعة .

يتكون دليل إثبات المراجعة مــن المستندات الأصلية Source Documents بالإضافة إلــى السجلات المحاسبية الأساسية للقوائم المالية Records Underlying Accounting Financial Statements بالإضــافة للمعلومات المدعمة Corroborating Information مــن مصــادر أخــري ، ومن الأهمية بمكان توفير إرشاد عن أساس دليل الإثبات (معايير الإثبات والتوثــيق المســتندى وتأكــيدات القوائم المالية) ، وما يشكل دليل إثبات المراجعة الكافي والملائم (كمــية ونوعــية أدلــة إثبات المراجعة) بالإضافة إلي إجراءات التحقق الأساسية التي يستخدمها المراجعون للحصول على تلك الأدلة .

دليل الاثبات القانوني Legal Evidence

تتمثل المعايير القانونية لدليل الاثبات فى المفاهيم التى تصف نوعيه دليل الاثبات لمعظم النظم القانونية ، وهناك اربع معايير للاثبات :

1- الشك المعقول .

2- رجحان الإثبات .

3- الاثبات الواضح والمقنع .

4- السبب المحتمل .

يعتبر الشك المعقول Reasonable Doubt أقوى المعايير التي يتم تطبيقها في القضايا الجنائية ، حيث يمثل الشك المعقول ذلك الشك المؤسس على دراسة كافة أدلة الإثبات ، كما يجب أن يتأسس أيضا على السبب . في القانون المدني فأن رجحان الإثبات Preponderance Of Evidence هو ذلك الذي يعتمد على الاستماع إلى الجانبين ، وأن ترجيح الدليل يجعل شخص معين ينحاز بذهنه تجاه جانب معين بدلا من الجانب الأخر ، أن السبب المحتمل Probable Cause يستخدم كأساس للاعتقاد والبحث عن البرهان .

أن دليل الإثبات في البيئة القانونية قد يتم تبويبة طبقا لنتائج الإثبات (مباشر أو شرطي) أو تبعا لمصدره (مستندى ، حقيقي أو إقرار وشهادة) . أن نتائج دليل الإثبات قد يدعم معيار الإثبات سواء بشكل مباشر أو بشكل شرطي . أن دليل الإثبات المباشر Direct Evidence يأتي من المعرفة الشخصية بالشاهد الذي حلف اليمين عن حقائق خاصة أما دليل الإثبات الشرطي Circumstantial Evidence فأنه يتأسس على حقائق وظروف منها يمكن للمحكمة أن تستنتج أن الأمر الفعلي قد تم إثباته ، أن مصدر دليل الإثبات قد يكون حقيقي ، بمعنى أن يكون ملموسا ويمكن تقديمه للمحكمة أو قد يكون دليل إثبات معتمد علي الشهادة Testing Evidena والذي يمثل دليل إثبات في ظل إقرار شاهد قام بحلف اليمين . أن الحقائق المالية يتم إثباتها بشكل افضل عن طريق تقديم أدلة إثبات مستندات أصلية ملحقة بشهادة أحد الشهود الذي يحلف اليمين .

دليل الاثبات المستندي Documentary Evidence

يتم جمع دليل الإثبات من مصادر مكتوبة او مطبوعة أو إلكترونية ، أن دليل الإثبات المستندى يتكون من ملفات وسجلات الكمبيوتر والبريد الإلكتروني والسجلات المحاسبية والمستندات الورقية (الفواتير ، الصور ، المراسلات الكتابية) ، والمستندات (العقود ، التقارير ، والصكوك) ، والسجلات التجارية (على سبيل المثال من البنوك والسمسرة وتجار التجزئة والبطاقة الائتمانية) بالإضافة إلى السجلات الحكومية (التراخيص والسجلات العقارية والقانونية) .

أن أفضل محتويات المستندات يتمثل في المستند الأصلي ذاته ، ومع ذلك فإذا ما كان المستند الاصلي قد تم تدميره أو كان غير متاحا وقبلت المحكمه تبرير عدم أتاحته ، فقد يتم استخدام دليل اثبات ثانوى والذي قد يكون أما في صورة شهادة أحد الشهود أو نسخة من دليل الاثبات .

تأكيدات القوائم المالية Financial Statement Assertions

تعتبر الإدارة مسئوله عن العرض العادل للقوائم المالية حيث يتم عكس طبيعة وأعمال الشركة تأسيسا على إطار التقرير المالي واجب التطبيق (المعايير الدولية للمحاسبة أو مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وما إلي ذلك) . تقوم الإدارة بأعداد القوائم المالية تأسيسا على السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى التي قد يستخدمها المراجع كدليل إثبات مراجعة على سبيل المثال محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الجمعية العامة والمصادقات من الطرف الثالث وتقارير المحللين والبيانات القابلة للمقارنة عن المنافسين (الأداء المقارن والمقاييس المرجعية) وأدلة ضوابط الرقابة الداخلية .

تقوم الإدارة بعمل تأكيدات ضمنيا Assertions يمكن تصنيفها إلي ثلاثة مجالات لاختبارات التحقق الأساسية هي مجموعات العمليات Classes of Transactions والأحداث Events وأرصدة الحساب Account Balance في نهاية الفترة بالإضافة إلي الافصاحات Disclosures.

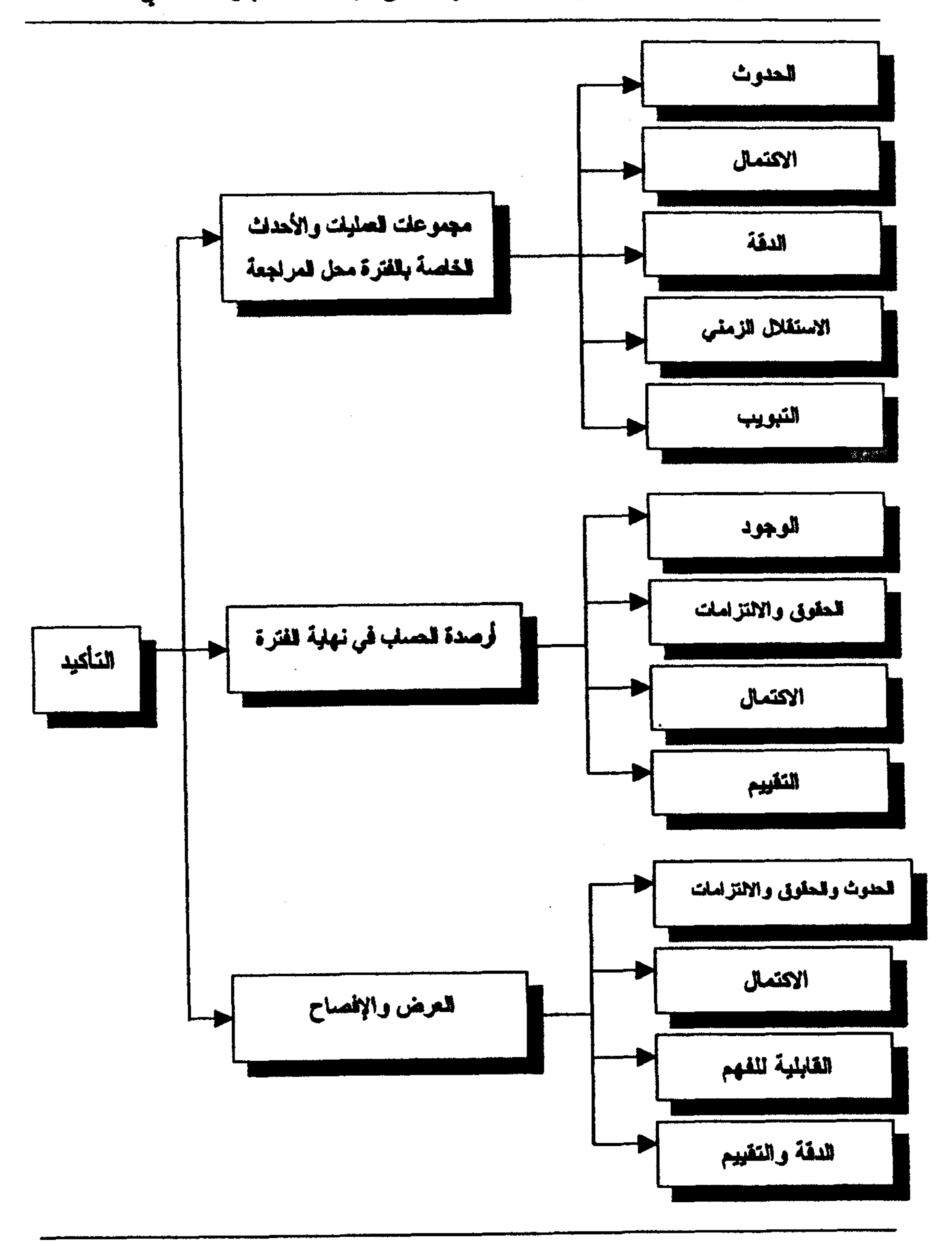
يظهر الشكل رقم (10/2) عرض بياني للمجالات والتأكيدات أن التأكيدات المعيارية تتضمن الوجود والحدوث والدقة والحقوق والالتزامات والتقييم والوجود، هناك تأكيدات أخرى تتمثل في استقلال الفترات المالية والتبويب والشفافية ، والعرض والإفصاح والقياس. تأسيسا على تلك التأكيدات يقوم المراجع بتقييم مخاطر التحريفات المحتملة وتصميم إجراءات المراجعة لاكتشاف دليل الإثبات الكافي والملائم .

التأكيدات المعيارية Standard Assertions

يحدد المراجعون تأكيدات عديدة تقوم الإدارة بعملها . بالارتباط بالقوائم المالية سواء بشكل مباشر أو غير مباشر . تتمثل التأكيدات المعيارية في الاكتمال والحدوث والدقة والحقوق والالتزامات والتقييم والوجود يقصد بتأكيد الاكتمال Completeness أن كافة العمليات والأحداث التي يجب أن يتم تسجيلها قد تم تسجيلها بالفعل . بمعنى انه ليس هناك أية أصول أو التزامات أو عمليات أو أحداث غير مسجلة أو ليس هناك أية بنود لم يتم الإفصاح عنها . أن تأكيد الاكتمال يعتبر هاما في كافة مجالات الاختبارات الأساسية الثلاثة .

شكل إيضاحي رقم (2-10)

تأكيدات القوائم المالية مصنفة تأسيسا على مجالات الاختبار الأساسي



أما الحدوث Occurance فهو يمثل افتراض أن العمليات والأحداث التي تم تسجيلها قد حدثــت بالفعل ، كما أنها تتعلق بالمنشأة ، بعبارة أخري أن العملية أو الحدث قد وقع كما أنها تتعلق بالمنشأة أثناء الفترة .

أمــا الحقوق والالتزامات Rights and Liabilities فإنها تشير إلى انه في تاريخ معين فإن المنشأة تسيطر على الحقوق وان الخصوم تمثل التزامات على المنشأة .

ويؤكد التقييم Valuation على أن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية قد تم تضمينها في القوائم المالية بقيم ملائمة ، وأي تعديلات تقييم ناتجة قد تم تسجيلها على نحو ملائم .

ويقصــد بــالوجود Existence أن الإدارة تسلم بان كافة الأصول والالتزامات وحقوق الملكية موجودة في تاريخ محدد .

أمــا التأكــيدات الأخرى فتتمثل في الدقة Accuracy واستقلال الفترة الزمنية Cutoff والتبويــب Classification والقابلــية للفهم Unders Tandability والعرض والإفصاح Presentation and Disclosure والقــياس Measurement ، حيث يقصد بالدقة أن القيم والبيانات الأخرى المرتبطة بالمعاملات والأحداث المسجلة قد تم إثباتها بدقة . كما تؤكد نقطة فــترة الاســتقلال على أن العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية السليمة أما التبويــب فهــو يوضح أن العمليات والأحداث قد تم تسجيلها بالقيم السليمة وحسب تصنيفها الملائم ، كما أن القابلية للفهم تشير إلي أن القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها بوضوح .

هــناك نوعيــن مــن التأكيدات التي لم يتم ذكرهما في معيار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلا انهما يســتخدمان فـــي العمــل الميداني هما العــرض والإفصاح Presentation and Disclosure والقــياس Measurement ، حيث يؤكد العرض والإفصاح على أن البند قد تم الإفصاح عنها وتبويبه ووصفه طبقا للإطار الدولي للتقرير المالي ، إما القياس فهو يمثل التأكيد الخاص بأن العملية أو الحدث قد تم تسجيله بالقيمة الصحيحة ، وأن الإيراد أو المصروف قد تم تخصيصه علي الفترة الصحيحة .

دليل الاثبات الالكتروني Electronic Evidence

أن بعــض البــيانات المحاسبية والمعلومات الاخرى فى المنشآة قد تكون متاحة فقط في صورة إلكترونية . علي سبيل المثال قد تقوم المنشآت باستخدام التبادل الإلكتروني للبيانات أو نظــم التشــغيل الالكترونية . ففى ظل تلك النظم تستخدم المنشآة وعملائها وموردبها روابط

اتصـــال لتشـــغيل الأعمال الالكترونية ، فعمليات الشراء والشحن والمطالبة والتحصيل النقدى والدفع النقدى غالبا ما يتم انجازها كلية عن طريق تبادل رسائل الكترونية بين الاطراف ، أن الطبـــيعة الإلكترونـــية للتوثيق المستندي المحاسبي تتطلب عادة أن يستخدم المراجع اساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر .

10/2 أدلة الإثبات المراجعة الكافية والملائمة

Sufficient Appropriate Audit Evidence

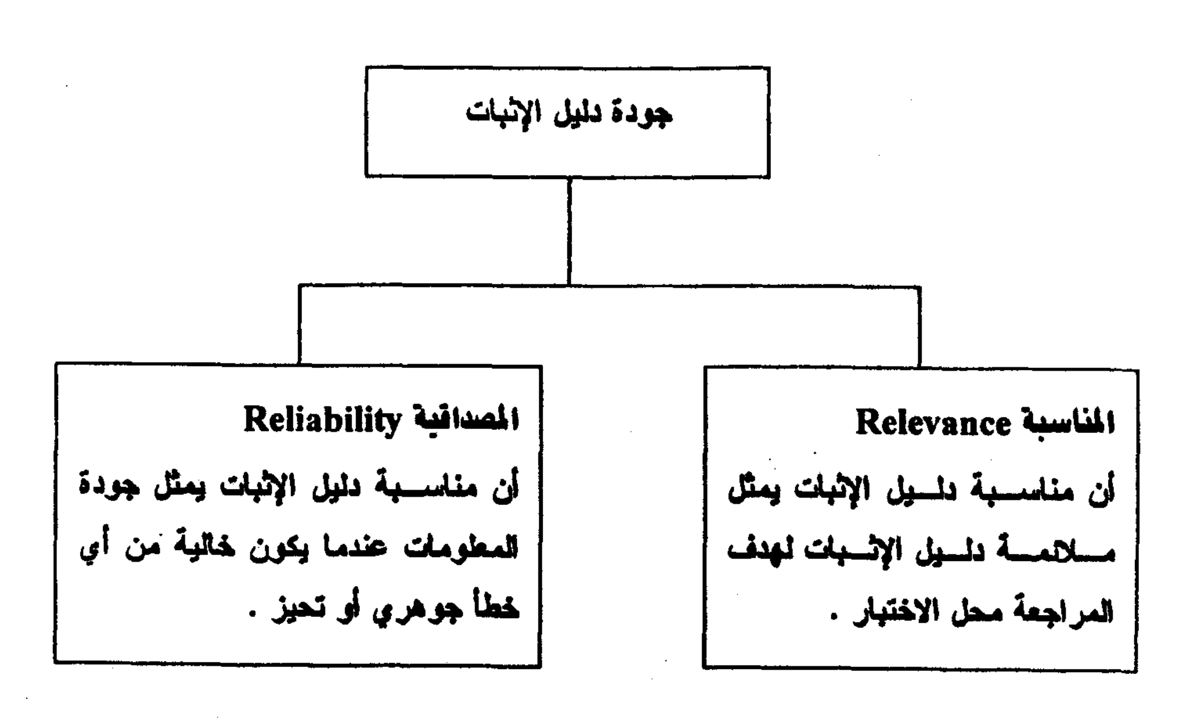
يجـــب على المراجع أن يستنتج عما إذا كان قد تم الحصول على دليل إثبات مراجعة كافي وملائـــم لتخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية إلى أدني مستوى يمكن قبوله، أن الكفاية Sufficiency تمثل مقياس لمقدار Quantity Amount دليل إثبات المراجعة، أما الجـــدارة Appropriateness فهي تمثل مقياس نوعية Quality دليل إثبات المراجعة بمعنى مناســـبتها Relevant وإمكانـــية الاعتماد عليها أو مصداقيتها Reliability في توفير دعم أو اكتشاف تحريفات في مجموعات العمليات وأرصدة الحساب والأفصاحات والتأكيدات المرتبطة .

أن إمكانـــية الاعـــتماد أو المصداقية Reliability تمثل جودة المعلومات ، وذلك عندما تكون خالية من التحريف الجوهري والتحيز ، وعندما يتم عرضها بصدق ويقوم المستخدمون بالاعـــتماد عليها في اتخاذ قراراتهم ، أن مناسبة دليل الإثبات Relevance Of Evidence تمثل الجدارة والملائمة لدليل الإثبات بهدف المراجعة محل الاختبار . تتأثر كمية Quantity (المناســـبة وإمكانـــية الاعتماد) دليل إثبات المراجعة المطلوب بمخاطر التحريف (كلما كبرت المخاطـــر كلمـــا زاد دليل إثبات المراجعة المطلوب) ، وعن طريق جودة دليل إثبات المراجعة أيضـــا (فكلما ارتفعت جودة دليل الإثبات ، كلما انخفض دليل إثبات المراجعة المطلوب) . لذلك فـــإن كفايـــة وجـــدارة أدلـــة إثبات المراجعة مترابطين ومتداخلين ، وهذا ما يظهره والشكل الإيضاحي رقم (10/3) .

أن كفايـــة وجـــدارة دليل اثبات المراجعة لتدعيم استنتاجات المراجع تعتبر مسألة تخضع للحكـــم المهنـــي ، يتأثر حكم المراجع كما يشكل دليل إثبات كافي وملائم ببعض العوامل علي سبيل المثال :

شكل إيضاحي رقم (10/3)

جودة دليل إثبات المراجعة



A) جوهرية التحريف المحتمل في التأكيد واحتمال أن له اثر جوهري على القوائم المالية فرديا أو عند دمجه مع تحريفات محتملة أخري . فكلما زادت جوهرية البند كلما زادت كفاية وملائمة دليل الإثبات المطلوب .

B) فعالية استجابات الإدارة وضوابط الرقابة الداخلية للتعامل مع المخاطر ، حيث تخفض ضوابط الرقابة الداخلية القوية من متطلبات أدلة الإثبات .

C) الخبرة المكتسبة أثناء المراجعات السابقة تجاه التحريفات المحتملة المتماثلة حيث أن الخبرة السابقة مع العميل سوف تشير إلي مقدار دليل الإثبات الذي تم أخذه من قبل وما إذا كان كافيا أو ملائما .

D) نتائج إجراءات المراجعة المؤداة متضمنا ما إذا كانت تلك الإجراءات قد حددت أمثلة خاصة للغش والأخطاء .

E) مصدر وإمكانية الاعتماد على المعلومات المتاحة .

F) درجة الاقتناع بدليل إثبات المراجعة .

G) فهم المنشأة وبيئتها متضمنا هيكل رقاباتها الداخلية .

يلخص الشكل رقم (10/4) الاعتبارات الخاصة بتحديد ما إذا كان دليل إثبات المراجعة يعتبر كافي وملائم .

القابلية للاعتماد Reliable

أن إمكانية الاعتماد على دليل إثبات المراجعة يتأثر بمصدرة وطبيعته (ينظر الشكل الإيضاحي رقم (10/5))، أن استقلال وجدارة وتأهيل الشخص الذي يوفر دليل الإثبات تعتبرها لإمكانية الاعتماد، أن دليل إثبات المراجعة يعتبر أكثر قابلية للاعتماد عندما يتم الحصول عليه من مصادر خارج المنشأة، أن مصدر المعلومات قد يكون داخليا – حيث ينشأ داخل الشركة أو خارجيا – حيث ينشأ من طرف أكثر موضوعية خارج المنظمة . أن المصدر قد يكون من أحد العاملين أو من الطرف الثالث أو المراجع . أن المعلومات الداخلية التي تأتي من أحد النظم التي تتسم بوجود ضوابط رقابة داخلية جيدة تعتبر أكثر قابلية للاعتماد من المعلومات التي تأتى من أحد النظم التي لديها ضوابط رقابة داخلية لا تتسم بالفعالية، أن طبيعة دليل إثبات المراجعة قد تكون مرئية أو مستندية أو شفوية .

القدرة على الإقناع Persuasive

بخلاف دليل الإثبات القانوني فإن دليل إثبات المراجعة لا يتطلب أن يكون حاسما حتى يكون مفيدا ، فعادة ما يجد المراجع انه من الضروري أن يعتمد على دليل إثبات مراجعة يتسم بأنه مقنع وليس حاسم ، وغالبا ما سيبحث عن دليل إثبات مراجعة من مصادر مختلفة أو ذو طبيعة مختلفة لتدعيم نفس التأكيد . أن كافة المعلومات المتاحة لا يتم فحصها ، ويمكن التوصل إلى الاستنتاجات الخاصة بضوابط الرقابة الداخلية أو العمليات أو رصيد الحساب عن طريق استخدام عينة من المعلومات المتاحة التي يتم تحليلها عن طريق المعاينة الإحصائية أو الحكم المهني .

أن دليل إثبات المراجعة يعتبر اكثر إقناعا عندما يكون هناك اتساق بين البنود من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة . أن دليل الإثبات عادة ما يكون اكثر إقناعا بالنسبة لأرصدة حسابات الميزانية عندما يتم الحصول عليها بالقرب من تاريخ الميزانية . أما بالنسبة لقوائم الدخل فإن دليل الإثبات يكون اكثر إقناعا إذا ما كانت العينة تغطى إجمالي الفترة ، أن العينة العشوائية من إجمالي الفترة تعتبر اكثر إقناعا مقارنة بالعينة من الشهور الستة الأولي .

شكل إيضاحي رقم (10/4)

دليل إثبات المراجعة الكافي والملائم

الاعتبار	دليل الإثبات الكافي والملائم
A) الأهمية النسبية للبند محل الفحص .	كلما زاده جوهرية البند كلما كبر مقدار دليل الإثبات المطلوب .
B) فعالية استجابة الإدارة للمخاطر .	كلما زاده فعالية استجابة الإدارة للمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية كلما انخفضت جودة وكمية دليل الإثبات المطلوب .
C) الخبرة السابقة للمراجع مع العميل .	أن الخبرة السابقة للمراجع مع العميل سوف تشير إلى مقدار دليل الإثبات الذي تم أخذه سابقا ، ومقدار دليل الإثبات المطلوب .
D) تقييم المراجع للمخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة .	كلما ارتفعت المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ، كلما زاد مقدار دليل الإثبات المطلوب .
E) إمكانية الاعتماد على المعلومات المتاحة .	كلما انخفضت إمكانية الاعتماد على مصدر المعلومات كلما زاد مقدار دليل الإثبات المطلوب .
F) ما إذا كان هناك شك في وجود الغش أو الأخطاء .	إذا ما تم الشك في وجود غش ، يزيد مقدار دليل الإثبات المطلوب .

شكل إيضاحي رقم (10/5)

إمكانية الاعتماد على دليل الإثبات

أكثر قابلية للاعتماد	أقل قابلية للاعتماد	
خارجي (من خارج المنشأة)	داخلي (من داخل المنشأة)	المصدر بالنسبة للمنشاة .
المراجع الخارجي	موظفي الشركة	المصدر- الشخص (الموظف أو المراجع) .
الطرف الثالث	موظفي الشركة	المصدر- الشخص (الموظف أو الطرف الثالث) .
خبير بالموضوع	معرفة قليلة بالموضوع	المصدر : تأهيل المورد .
الأعمال الفعالة	ليس في كافة العمليات	المصدر : تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية .

المصادر الداخلية والخارجية

بصفة عامة فإن دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه من مصادر خارجية (على سبيل المثال المصادقات الخارجية لحساب المدينين أو حساب النقدية من البنوك) تعتبر اكثر قابلية للاعتماد من دليل الإثبات الناتج داخليا ، فالمعلومات الداخلية يتم جعلها اكثر قابلية للاعتماد إذا ما كانت نظم الرقابة المحاسبية والداخلية فعالة ، أن دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه مباشرة عن طريق المراجع اكثر قابلية للاعتماد عليه مقارنة بذلك الذي يتم الحصول عليه من منشأة العميل .

أن دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه مباشرة عن طريق المراجع (على سبيل المثال ملاحظة تطبيق أحد الإجراءات الرقابية) يعتبر اكثر قابلية للاعتماد عليه من دليل إثبات المراجعة الذي يتم الحصول عليه بطريقة غير مباشرة أو بالاستنتاج (على سبيل المثال الاستفسار عن تطبيق أحد الإجراءات الرقابية) . أن المستندات المكتوبة تعتبر من أدلة إثبات المراجعة القانونية الأكثر قابلية للاعتماد عليها .

بينما يتمثل دليل إثبات المراجعة الأقل قابلية للاعتماد عليه في الإيضاح أو الإقرار الشفوي من موظفي العميل . وتعتبر المحادثات الشفوية مع الطرف الثالث أكثر قابلية للاعتماد عليها كدليل من المحادثات الداخلية بالمنشأة ، إلا إنها اقل قابلية للاعتماد عليها مقارنة بالوثائق المكتوبة .

التوثيق المستندي الأصلي Original Documentation

أن دليل إثبات المراجعة الذي يتمثل في المستندات الأصلية يعتبر اكثر قابلية للاعتماد عليه مقارنة بدليل إثبات المراجعة المقدم عن طريق النسخ الفوتوغرافية أو بالفاكس . وعلى الرغم من أن المحاسبة القضائية كثيرا ما تتضمن التصديق على المستندات فإن مراجعة القوائم المالية نادرا ما تفعل ذلك ، كما أن مراجع القوائم المالية لا يتوقع أن يكون خبيرا في مثل ذلك التصديق . ومع ذلك فإن مراجع القوائم المالية يجب أن يدرس إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يتم استخدامها كدليل إثبات مراجعة ، على سبيل المثال كيف يمكن الاعتماد على النسخ الفوتوغرافية أو الفاكسميلى أو المستندات الإلكترونية الأخرى ، وقد يقوم المراجع بدراسة ملائمة ضوابط الرقابة الداخلية على التوثيق المستندى .

التكلفة / العائد Cost / Benefit

يحتاج المراجع أيضا أن يدرس العلاقة بين تكلفة الحصول على دليل إثبات المراجعة وفائدة المعلومات التي يتم الحصول عليها ، ومع ذلك فإن مسالة الصعوبة والتكلفة المرتبطة لا تعتبر في حد ذاتها أساس سليم لاستبعاد الإجراء الضروري ، فإذا لم يكن المراجع قادرا على الحصول على دليل إثبات كافي وملائم فإنه يتعين أن يعبر عن رأى متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي .

فإذا لم يقم المراجع بالحصول على دليل إثبات كافي وملائم للتأكيد الجوهري بالقوائم المالية فإنه يجب أن يحاول أن يحصل على دليل إثبات إضافي ، فإذا لم يكن المراجع قادرا على الحصول على دليل إثبات مراجعة كافي وملائم فإنه يجب أن يعبر أيضا عن رأى متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي .

10/3 إجراءات المراجعة الأساسية Substantive Audit Procedures

تمثل الإجراءات الأساسية الاختبارات التي يتم أدائها للحصول على دليل إثبات مراجعة لاكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية . أن الإجراءات الأساسية عبارة عن استجابات لتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري . وكلما تزايدت المخاطر المقيمة كلما زاد احتمال زيادة مدى الإجراءات الأساسية وقرب توقيت تلك الإجراءات المؤداة للفترة .

وبغض النظر عن المخاطر المقدرة للتحريف الجوهري يتعين على المراجع أن يخطط ويؤدى الإجراءات الأساسية لكل مجموعة من العمليات أو رصيد الحساب أو الإفصاح التي تتسم بالجوهرية . علاوة على ذلك فإذا ما حدد المراجع أن المخاطر المقدرة للتحريف الجوهري عند مستوى التأكيد جوهرية فإن المراجع يجب عليه أداء إجراءات أساسية تمثل استجابة لتلك المخاطر على وجه التحديد ، على سبيل المثال إذا ما كانت هناك مخاطر جوهرية بأن الإدارة قامت بتضخيم إيراداتها للوفاء بتوقعات الأرباح فإن المراجع قد يصمم مصادقات خارجية ليس فقط من اجل المصادقة على القيم الظاهرة وإنما أيضا للتصديق على تفاصيل اتفاقيات المبيعات ومن ثم متابعة تلك المصادقات مع عمل استفسارات بخصوص أي تغيرات في اتفاقيات المبيعات وشروط التسليم .

أن هناك نوعان لإجراءات المراجعة هما اختبار تفاصيل Test Of Details للعمليات الأرصدة بالإضافة إلي الإجراءات الهيكلية Analytical Procedures ، أن اختبار العمليات

تمـــثل إجراءات مراجعة مرتبطة بفحص تشغيل مجموعة معينة من العمليات من خلال النظام المحاســـبي ، وعادة ما يتم أداؤه لحسابات الأصول الثابتة والقروض طويلة الأجل و حسابات الملكـــية علي سبيل المثال ، وكمثال على اختبار العمليات البحث عن الالتزامات غير المسجلة Unrecorded Liabilities .

أمـــا اختبارات الأرصدة فهي تمثل اختبارات المراجعة التي تتحقق من الأرصدة الختامية في الأستاذ العام أو أحد بنود القوائم المالية .

أن الإجراءات الأساسية قبل اختبارات الرقابة وإجراءات المراجعة الأخرى قد يتم وصفها حسب طبيعتها أو توقيتها أو نطاقها .

طبيعة الإجراءات الأساسية Nature Of Substantive Procedures

تتضـــمن طبـــيعة الإجـــراءات الأساســـية لاختبارات تفاصيل (للعمليات وللأرصدة) والإجراءات التحليلـــية الأساســـية . أن الإجـــراءات الأساسية للمراجع تتضمن الموافقة على القوائم المالية الســـجلات المحاســـبية وفحص التعديلات الجوهرية التي يتم عملها أثناء مسار إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى الإجراءات الأخرى المرتبطة بعملية إقفال التقرير المالي . أن الإجراءات التحليلـــية الأساســـية التي سبق مناقشتها في الفصل التاسع تمثل بوجه عام إجراءات تحليلية واجبة التطبيق على الأحجام الضخمة من العمليات التي تتسم قابلة للتنبؤ بها عبر الزمن ، أن اختـــبارات التفاصـــيل تعتـــبر عادة اكثر ملائمة عند الحصول على دليل إثبات مراجعة يرتبط ببعض تأكيدات القوائم المالية المتعلقة بالوجود والتقييم .

اختبارات الارصدة Tests Of Balances

تمـــثل لاختبارات الأرصدة لاختبارات أساسية توفر أما تأكد معقول عن صحة أحد الأرصدة بالأســـتاذ العـــام أو لـــتحديد تحـــريف في الحساب ، عندما يتم اختبار الأرصدة يهتم المراجع بالتحريفات بالمغالاة أو التدنية لأحد البنود في القوائم المالية . تلك الاختبارات تستخدم لفحص التفاصـــيل الفعلـــية التي تكون الحسابات ذات الدوران المرتفع مثل النقدية وحسابات المدينين وحســـابات الدائنيـــن وما الى ذلك . ان لاختبارات الارصدة تعتبر هامة حيث ان الهدف الكلى للمـــراجع يتمـــثل فـــي التعبير عن رأى عن القوائم المالية تكون من أرصدة الحساب ، وعند مراجعة المنشآت الصغير قد يعتمد المراجعون على لاختبارات الارصدة تماما .

توضيح اختبار رصيد حسابات المدينين

يمكن توضيح اختبار احد الارصدة عن طريق اختبار رصيد حسابات المدينين ، فإذا بلغت حسابات المدينين 1500000 جنيه عند نهاية السنة ، فإن اختبارات التفاصيل قد تتكون من المكونات الفردية لاجمالى الحساب ، ويفترض ان رصيد حسابات المدينين يمثل 300 حسابات عميل فردى . وبينما يتم إجراء اختبار الأرصدة قد يقرر المراجع ان يقوم بالمصادقة على عينة تتكون من 300 حساب ، وتاسيسا على تحليل ضوابط الرقابة الداخلية قد يقرر المراجع أن حجم العينة الملائم يجب ان يكون 100 حساب والذي يجب أن يتم اختباره عن طريق المصادقات . لذلك فإن اختبر المراجع التفاصيل المؤيدة للحساب لتحديد ما إذا كان حساب العميل قد تم تحريفه بالمغالاة – بمعنى المصادقة علي وجود الحسابات ، وكاختبار إضافي قد يفحص المراجع كل من المتحصلات التي تم استلامها بعد نهاية السنة ، واختبار التحريف بالتدنيه الذي يوفر دليل إثبات لكل من وجود وتقييم الحسابات .

اختبار حسابات المدينين يساوى اختبار الايراد

يمكن تبين مظهر هام لاختبارات الأرصدة التي تتمثل في الاستفادة من الخصائص الكامنة للنظم المحاسبية التى تعتمد على القيد المزدوج . حيث يعتمد اثبات العمليات المحاسبية في اليوميات علي القيد المزدوج ، بحيث أن اختبار جانب من احد اطراف العملية ينطوى في نفس الوقت على اختبار الجانب الأخر للعملية ، فإثبات عمليات المبيعات الاجلة يتم على أساس جعل حسابات المدينين مدينا ، وإثبات الإيرادات الآجلة دائنا .

فإذا ما قام المراجع باختبار الجانب المدين (حسابات المدينين) لإغراض التحقق من عدم وجود تحريف بالمغالاة فإن المراجع يكون قد قام في نفس الوقت باختبار الجانب الدائن الخاص بالمبيعات من حيث عدم تحريفها بالمغالاة ، وهذا يعنى أن اختبار أحد الجوانب يشير بطريقة غير مباشرة إلي اختبار الجانب الثاني.

اتجاه الاختبار Direction Of Testing

أن اختبار التحريف بالمغالاة أو التدنية يطلق عليه اتجاه الاختبار ، فعن طريق تنسيق اتجاه اختبار رصيد كل حساب ، يتم الاختبار المتزامن (آنيا) لكل من التحريف بالمغالاة أو بالتدنيه . على سبيل المثال إذا ما تم اختبار كافة أرصدة الالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات

لأغــراض الــتحريف بالتدنيه فأن كافة الأصول وحسابات المصروفات يتم اختبارها لأغراض الــتحريف بالتدنــيه ، ومن ثم فإن كافة أرصدة الحساب في الميزانية العمومية وقائمة الدخل سوف يتم اختبارها سواء مباشرة أو غير مباشرة لكل من التحريف بالتدنيه أو بالمغالاة .

توقيت ومدى الإجراءات الأساسية

The Timing and Extent Of Substantive Procedures

هناك عديد من الاعتبارات عند تحديد توقيت الإجراءات الأساسية ، في بعض الحالات قد يــتم أداء الإجــراءات الأساســية للأغــراض العملية في تاريخ مرحلي ، وعند استخدام تلك الإجــراءات المرحلية في أداء الاختبارات سوف يتم زيادة مخاطر وجود التحريفات في الفترة واحــتمال عــدم اكتشــافها ، أن تلك المخاطر طول الوقت بين الفترة المرحلية ونهاية الفترة وعندما يتم أداء الإجراءات الأساسية في تاريخ مرحلي فإن المراجع يجب أن يؤدى إجراءات أساســية إضافية أو إجراءات أساسية مدمجة مع اختبارات الرقابة لتغطية الفترة الباقية التي توفر أساس معقول لتجاوز استنتاجات المراجعة من تاريخ مرحلي إلى نهاية الفترة .

أن أداء إجــراءات المراجعة في تاريخ مرحلي قد يساعد المراجع في تحديد وحل القضايا في مرحلة مبكرة من عملية المراجعة . وعادة ما يقارن المراجع ويطابق المعلومات المرتبطة بأرصدة الحســاب في نهاية الفترة مع فحص أي من تلك القيم وأداء إجراءات تحليلية أساسية أو اختبارات تفاصيل لاختبار الفترة الباقية .

مدى الإجراءات الأساسية Extent Of Substantive Procedures

كلمــا زادت مخاطر التحريف الجوهري ، كلما زاد مدى الإجراءات الأساسية، وعند تخطيط اختبارات تفاصيل العمليات أو الأرصدة ، فإن مدي الاختبار عادة ما يكون في ضوء حجم العينة والتــي تتأثر بمخاطر التحريف الجوهري . أن استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر قد يكــون من إجراء اختبار اكثر توسعا للعمليات والملفات الإلكترونية . على سبيل المثال عند أداء إجــراءات المراجعة فإن مثل تلك الأساليب قد تستخدم لاختبار إجمالي المجتمع بدلا من العينة ، وبســبب أن مخاطــر التحريف الجوهري تأخذ في الحسبان الرقابة الداخلية فإن مدى الإجراءات الأساسية قد يتم تخفيضها إذا ما أظهرت اختبارات الرقابة أن ضوابط الرقابة الداخلية كافية .

10/4 اجراءات المراجعة الخاصة بالحصول على دليل اثبات المراجعة

Audit Procedures For Obtaining Audit Evidence

يقــوم المراجع باداء اجراءات تقييم المخاطر من أجل توفير أساس لتقييم المخاطر . أن إجــراءات تقيــيم المخاطــر في حد ذاتها لا توفر دليل إثبات مراجعة كافي وملائم والذي في ضوئه يتم تأسيس رأى المراجعة . ومع ذلك فإن إجراءات تقييم المخاطر يجب أن يتم إلحاقها بإجراءات مراجعة إضافية في صورة اختبارات الرقابة والإجراءات الأساسية .

وقد سبق مناقشة اختبارات الرقابة في الفصل السابع ، وحتى إذا ما قام المراجع باختبار ضــوابط الــرقابة الداخلية متضمنا مخاطر تخطى الإدارة لها ، واحتمال وجود أخطاء بشرية بالإضافة إلى اثر تغيرات النظام . لذلك فإن الإجراءات الأساسية الخاصة بمجموعات العمليات وأرصدة الحساب والافصاحات التي تتسم بالجوهرية دائما ما تكون مطلوبة للحصول على دليل إثبات مراجعة كافي وملائم .

أساليب جمع أدلة الإثبات Evidence Gathering Techniques

يحصــل المــراجع على دليل إثبات عن طريق أحد أو أكثر من أساليب جمع أدلة الإثبات التالية :

- الاستفسار .
- الملاحظة .
- الفحص (الاصول الملموسة والسجلات أو المستندات) .
- اعادة العمليات الحسابية .
- اعادة الاداء .
- المصادقات .
- الاجراءات التحليلية .

يوفر الشكل الايضاحى رقم (10/6) جدول يتضمن تعريفات وأمثلة عن أساليب جمع أدلة الإثبات .

الاستفسار Inquiry

يعتبر الاستفسار من أكثر الأساليب استخداما لجمع أدلة إثبات المراجعة ، يتمثل الاستفسار في البحث عن معلومات من أشخاص ذوى معرفة داخل أو خارج المنشأة ، أن الاستفسار مــن

الشكل الإيضاحي رقم (10/6)

إجراءات المراجعة (اساليب جمع ادلة الاثبات)

الأسلوب	التعريف	الأمثلة
الاستفسار Inquiry	تتضمن البحث عن معلومات من أشخاص ذوى معرفة داخل أو خارج المنشأة .	الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من العميل بالاستجابة إلى أسئلة خاصة أثناء عمله المراجعة.
الملاحظة Observation	تتكون من التطلع إلى عملية أو إجراء محل الأداء عن طريق الآخرين .	الملاحظة عن طريق المراجع لجرد المخزون عن طريق موظفي المنشأة وزيارة مواقع أنشطة العميل .
الفحص Inspection	تتكون من فحص السجلات والمستندات أو الأصول الثابتة .	فحص أوامر المبيعات وفواتير المبيعات ، ومستندات الشحن وحسابات البنك ومستندات مرتجعات العميل وخطابات شكاوى العميل الخ.
إعادة العمليات الحسابية Recalculation	تتكون من اختبارات الدقة الحسابية للمستندات الأساسية والسجلات المحاسبية وأداء عمليات حسابية مستقلة.	عمليات التصريبات في فواتير المبيعات والمخزون ، وعمليات الجمع في اليوميات وسجلات الأستاذ واختبار حساب مصروف الإهلاك والمصروفات المدفوعة مقدما .
إعادة الأداء Reperformance	تتكون من التنفيذ المستقل للإجراءات أو ضوابط الرقابة الداخلية التي تم أدائها بصفه أصلية كجزء من الرقابة الداخلية .	استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر لاختبار ضوابط الرقابة المسجلة في قواعد البيانات وإعادة أداء تحديد أعمار حسابات المدينين .
المصادقة Confirmation	تتكون من الاستجابة إلى أحد الاستفسارات لتدعيم المعلومات المتضمنة في السجلات المحاسبية .	تستخدم للمصادقة على وجود حسابات المدينين وحسابات الدائنين والتحقق من أرصدة النقدية بالبنك .
الإجراءات التحليلية Analytical Procedures	تتكون من تحليل المؤشرات والاتجاهات الجوهرية متضمنة الفحص الناتج للتقلبات والعلاقات غير المتسقة مع المعلومات الملائمة الأخرى أو تلك التي تنحرف عن القيم المتنبأ عنها .	حساب الاتجاهات في المبيعات عن السنوات الأخيرة السابقة ، ومقارنة صافى الربح كنسبة مئوية من المبيعات في السنة الحالية مع نفس النسبة في السنة السابقة ، ومقارنة مؤشر التداول الحالي مع مؤشر التداول في الصناعة المماثلة ومقارنة الموازنات مع النتائج الفعلية.

العميل يمثل الحصول على معلومات مكتوبة أو شفوية من العميل بالرد على أسئلة محددة أثناء عملية المراجعة ، أن الاستفسارات قد تتراوح ما بين استفسارات رسمية مكتوبة أو موجهة إلي طرف ثالث أو إلي استفسارات شفوية غير رسمية موجهة إلي أشخاص داخل المنشأة . أن الردود على تلك الاستفسارات تزود المراجع بمعلومات لم يتم تشغيلها سابقا .

أن الردود على الاستفسار قد يزود المراجع بمعلومات لم يتم تشغيلها سابقا أو قد يوفر لهم أدلة إثبات مراجعة مدعمة . وبشكل بديل فإن الإجابات قد توفر معلومات تختلف جوهريا عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المراجع على سبيل المثال المعلومات المرتبطة باحتمال تخطى الإدارة للرقابة الداخلية . وفى بعض الحالات فإن الإجابات علي الاستفسار توفر أساس للمراجع لتعديل أو أداء إجراءات مراجعة إضافية .

التدعيم Corroboration

عند أداء عملية المراجعة فإن المقدار الضخم من أدلة إثبات المراجعة يتم الحصول عليها من استفسار العميل إلا انه لا يمكن النظر إليه على انه حاسم حيث انه لم يتم الحصول عليها من مصدر مستقل وقد يتسم بالتحيز لصالح العميل . لذلك يجب على المراجع أن يجمع دليل إثبات لتدعيم دليل إثبات الاستفسار عن طريق أداء إجراءات بديلة أخرى . على سبيل المثال يقوم المراجع بصفة عامة بعمل استفسارات عن الرقابة الداخلية والقيود والأجرات المحاسبية ، ولأغراض التدعيم قد يلاحظ المراجع إجراءات الرقابة (الملاحظة Observation) أو فحص التوثيق المستندي (الفحص Inspection) .

أن دليل الإثبات المدعم لأدلة إثبات الاستفسار يعتبر هاما جدا ، ففي قضية Escottet et al -V Bar Chris Corporation - عام 1968 حكمت المحكمة ضد المراجع حيث انه لم يقوم بمتابعة إجابات الإدارة للاستفسارات .

الملاحظة Observation

تتكون الملاحظة من التطلع إلى أحد العمليات أو الإجراءات التي يتم أدائها عن طريق الآخرين ، على سبيل المثال فإن الملاحظة عن طريق المراجع لجرد المخزون عن طريق موظفى المنشأة أو ملاحظة إجراءات الرقابة الداخلية لاحد العمليات أو الإجراءات إلا أنها مقصورة على أحد النقاط الزمنية التى تحدث عندها الملاحظة ، وبالحقيقة الخاصة بأن الفعل موضوع الملاحظة قد يؤثر على كيف يتم أداء العملية أو الإجراء .

أن الملاحظـــة هـــي إجــراء مرئي إلا أنها تتضمن أيضا كافة الجوانب الأخرى حيث أن الســمع واللمس والشم قد تستخدم أيضا في جمع دليل إثبات المراجعة . على سبيل المثال قد يكــون إجــراءا نمطيا أن يقوم المراجع بعمل زيارة لمواقع العميل ، وفي ضوء تلك الزيارات يمكــن للمــراجع أن يحصل علي فكرة عن تطبيق ضوابط الرقابة الداخلية ، وملاحظة ماهى الالات الــتى يتم استغلالها وما هي الآلات التي قد علاها الصدأ . فالمراجع ذو المعرفة الجيدة بالصناعة يمكن أن يحدد أي الآلات التي تقادمت وذلك عن طريق الملاحظة .

أن دلــيل الإثبات الكافي نادرا ما يتم الحصول عليه عن طريق الملاحظة وحده وأساليب الملاحظة يجب ان تستكمل باستخدام أنواع أخرى من إجراءات جمع أدلة الإثبات .

ملاحظة إجراءات المخزون المادي

Observation Of Physical Inventory Procedures

أن المثال الجيد على ملاحظة إجراء المراجعة يتمثل في ملاحظة جرد المخزون المادى . وقــد ناقش المعيار الدولي للمراجعة رقم (501) أسلوب جمع دليل الاثبات عن طريق الفحص الخــاص بجــرد المخزون المادي ، حيث نص المعيار على أنه عندما يكون المخزون جوهريا للقوائــم المالــية يتعين على المراجع ان يحصل على دليل إثبات كافي وملائم يتعلق بوجودة والحالة التى بها عند الحضور لجرد المخزون المادى .

أن الحضــور عــن طــريق المراجع سوف يمكن من فحص المخزون وملاحظة الالتزام بتشــغيل اجراءات الادارة الخاصة بتسجيل والرقابة على نتائج الجرد بالإضافة إلي توفير دليل اثبات عن امكانية الاعتماد على اجراءت الادارة .

إجراءات المخزون البديلة Alternative Inventory Procedures

إذا كــان المــراجع غــير قادر على حضور الجرد المادي للمخزون في التاريخ المخطط بسبب ظروف غير منظورة يتعين على المراجع أن يأخذ ويلاحظ الجرد المادي في تاريخ بديل – وعــندما يكون ذلك ضروريا – يقوم بأداء اختبارات ضوابط الرقابة الداخلية على العمليات المتداخلة ، وعندما يكون الحضور غير عملي بسبب عوامل مثل طبيعة وموقع المخزون يجب علــى المــراجع دراسة ما إذا كانت الإجراءات البديلة توفر دليل إثبات مراجعة كافي وملائم للوجــود والحالــة لاستنتاج انه لا يحتاج لعمل إشارة إلى قيد النطاق . على سبيل المثال فإن

توثـيق البيع اللاحق لبنود المخزون التي تم حيازتها أو شرائها قبل جرد المخزون المادي قد يوفر دليل إثبات كافي .

تخطيط الحضور عند جرد المخزون Planning Attendance at Inventory Count

عـند تخطـيط عملـية الحضور لجرد المخزون المادي أو الإجراءات البديلة يتعين على المراجع مراعاة ما يلي :

1- طبيعة النظم المحاسبية والرقابة الداخلية المستخدمة بخصوص المخزون .

2- المخاطـر الكامـنة ومخاطـر الرقابة ومخاطر الاكتشاف والأهمية النسبية المتعلقة بالمخزون .

3- مـا إذا كـان يتوقع أن الإجراءات الكافية قد تم وصفها ، وأن التعليمات الملائمة قد أصدرت لجرد المخزون المادي .

4- توقيت الجرد .

5- المواقع التي عندها يتم الاحتفاظ بالمخزون .

6- ما إذا كانت مطلوب الحصول على مساعدة من أحد الخبراء .

وسوف يقوم المراجع بفحص تعليمات الإدارة بخصوص ما يلي :-

1- تطبيق إجراءات الرقابة .

2- الـتحديد الدقـيق لمرحلة اتمام المشروعات تحت التنفيذ ، او بنود المخزون بطيئة الحركة أو البنود الراكدة او البنود التالفة او البنود الموضوعة كأمانة .

3-مـا إذا كان قد تم عمل ترتيبات ملائمة بخصوص نقل المخزون بين المجالات وشحن واستلام المخزون قبل وبعد تاريخ استقلال الفترة الزمنية .

إجراءات المخزون بالإضافة إلي الملاحظة

Inventory Procedures In Addition to Observation

يتضـمن جـرد المخـزون اجـراءات اخرى بالإضافة إلي ملاحظة المخزون ، حيث ان المـراجع سـوف يـؤدى اختـبار للجرد أو عند أداء الجرد سوف يقوم باختيار كل من تأكيد الاكـتمال والدقـة لسـجلات الجـرد عن طريق تتبع البنود المختارة من تلك السجلات حتى المخـزون المـادى والبـنود المختارة من المخزون المادي حتى سجلات الجرد . كما سيقوم المـراجع ايضا بفحص اجراءات استقلال الفترة الزمنية متضمنا تفاصيل حركة المخزون قبل

واثـناء وبعـد الجرد بحيث يتم اختبار المحاسبة عن تلك التحركات فى تاريخ لاحق . كما ان المـراجع سيقوم باختيار القائمة النهائية للمخزون لتقييم ما اذا كان يعكس بدقة الجرد الفعلى للمخـزون . وعـندما يكـون هـناك نظام للجرد الدائم للمخزون فإنه يستخدم لتحديد الفترة والرصـيد ، كمـا أن المـراجع سيقوم بتقييم اى اسباب ترتبط باى فرق جوهرى بين الجرد المادى وسجلات المخزون الدائمة .

المخزون الذي ليس في مبنى الشركة Inventory Not on Company Premises

عندما يكون المخزون تحت حيازه ورقابة طرف ثالث او موضوع كامانة طرف الغير فإن المـراجع سيحصل عادة على مصادقة مباشرة من الطرف الثالث تفيد كميات وحالة المخزون المحـتفظ به لصالح المنشأة ، واعتمادا على أهمية المخزون لأعمال المنشأة فإن المراجع قد يدرس ايضا :

- نزاهة واستقلال الطرف الثالث .
- ملاحظة أو ترتيب استخدام مراجع اخر لملاحظة الجرد المادى للمخزون .
- الحصـول على تقرير مراجع اخر عن كفاية النظم المحاسبية والرقابة الداخلية للطرف الثالث لضمان ان المخزون قد تم المحاسبة عنه بشكل صحيح وتم حمايته على نحو كافى .
- فحص التوثيق المتعلقة بالمخزون المحتفظ به عن طريق طرف ثالث ، على سبيل المثال إيصـالات المسـتودعات أو الحصـول علـى مصادقة من الطرف الثالث عندما يتم رهن ذلك المخزون كضمان .

الفحص للأصول الملموسة والسجلات أو المستندات

Inspection of Tangible Assets, Records, Or Documents

يتمثل ذلك الإجراء في فحص السجلات والمستندات والاصول الثابتة ، يتمثل الفحص في قيام المراجع باختبار مستندات وسجلات العميل لتحديد المعلومات التى يتعين أن يتم تضمينها فـي القوائم المالية ، وكأمثلة على جمع أدلة الإثبات عن طريق أساليب الفحص قيام المراجع بفحـص أوامـر المبـيعات ، وفواتير المبيعات ومستندات الشحن وكشوف البنك ومستندات مـرتجعات العميل ، وخطابات شكاوى العملاء وما إلي ذلك . وكأمثلة أخرى أداء فحص شامل لآلات تسـجيل الـنقدية وفحـص السجلات الإلكترونية باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر .

أن فحص الأصول الملموسة تتكون من الفحص المادي للأصول ، ويوفر فحص الأصول الملموسة دليل إثبات قابل للاعتماد عليه فيما يتعلق بوجودها ، الا أنه ليس من الضروري أن يوفر دليل لحقوق والتزامات المنشآة أو تقييم الأصول أن فحص البنود الفردية للمخزون عادة ما تصاحب ملاحظة جرد المخزون .

فحص المستندات Inspection Of Document

ان فحـص السـجلات والمستندات يوفر دليل اثبات مراجعة للدرجات المتباينة من قابلية الاعـتماد تأسيسـا على طبيعتها ومصدرها وفعالية ضوابط الرقابة على تشغيلها على النحو التالى :

- تشـير طبيعة المستندات إلي كمية المعلومات المتضمنة ومدي صعوبة الوصول إليها ومن الذي يحوزها .
- أن مصدر المستندات قد يكون من داخل أو خارج المنشاة .
- أن المصدر قد يكون صالحا أو غير صالحا .
- أن ضوابط الرقابة الداخلية على عملية التسجيل قد تكون فعاله أو غير فعالة.

تمـثل بعض المستندات دليل اثبات مراجعة مباشر علي وجود أحد الأصول ، على سبيل المـثال المستند الذى يشكل أحد الأدوات المالية كالسهم أو كالسند . وعلى وجه الاهمية فإن فحـص احـد العقـود المـنفذة قـد يوفر دليل إثبات مراجعة ملائمة لتطبيق المنشأة للمبادئ المحاسبية كالاعتراف بالإيراد .

المستندات الخارجية والداخلية External and Internal Document

قد يكون مصدر المستند داخليا او خارجيا على المنظمة ، ان المستند الداخلى يعتبر احد المستندات التى يتم اعدادها واستخدامها داخل منظمة العميل ، وعادة ما يتم الاحتفاظ به بدون أن يذهب إلي أحد الأطراف الخارجية . اما المستند الخارجى فهو ذلك المستند الذى يكون في أيـدي أحد الأشخاص خارج منظمة العميل والذي يكون أحد الأطراف في العملية محل التوثيق المسـتندى . أن المستندات الخارجية قد تنشأ خارج المنشأة وتنتهى عندهم علي سبيل المثال بوالـص التأمين ، وفواتير المبيعات وكشوف حسابات البنك . وهناك مستندات خارجية اخرى تنشـأ داخل المنشأة وتذهب الى أحد أفراد الطرف الثالث وبعد ذلك ترجع للمنشآة وكمثال على ذلك الشيكات الملغاه .

أن المســـتندات الداخلية أقل قابلية للاعتماد عليها مقارنة بالمستندات الخارجية ، وتعتبر المســـتندات الداخلية التى يتم تشغيلها فى ظل ضوابط رقابة داخلية جيدة اكثر قابلية للاعتماد علـــيها مـــن تلـــك الـــتى يتم تشغيلها فى ظل ضوابط رقابة داخلية ضعيفة . وقد يتم تشغيل المســـتندات الداخلية عن طريق كل من الاطراف الداخلية والخارجية ، ولذلك تمثل اتفاق على المعلومـــات المتضـــمنة فـــى المســـتند بعض المستندات الخارجية على سبيل المثال بوالص التأميـــنات ، وتعتبر العقود أدلة إثبات قابلة للاعتماد عليها تماما حيث انها يتم اعدادها بعناية ملحوظة ومن المحتمل ان يتم فحصها عن طريق المحامين .

الفحص المستندى Vouching

أن اســـتخدام التوثـــيق المستندى لتدعيم العمليات أو القيم المسجلة يطلق عليه الفحص المســـتندى ، وهـــو يمـــثل عملـــية مراجعة خلالها يقوم المراجع باختيار بنود عينة من أحد الحســـابات ، حيث يتم التتبع للخلف في مسار النظام المحاسبي لإيجاد التوثيق الأساسي الذي تدعـــم البـــند المختار (على سبيل المثال فاتورة المبيعات) . وكأمثلة علي الفحص المستندى لوجود عمليات المشتريات المسجلة إجراء المراجعة الخاص بالتتبع من يومية المشتريات إلي فواتير البائع المؤيدة والشيكات الملغاة أو تقارير الاستلام .

إعادة العمليات الحسابية وإعادة الأداء Recalculation and Reperformance

تتضـــمن إعـــادة العمليات الحسابية اختبار الدقة الرياضية والحسابية للمستندات الأساسية والسجلات المحاسبية أو أداء عمليات حسابية مستقلة ، بعض إجراءات مراجعة إعادة العمليات الحســـابية تتمـــثل في عمليات التصريبات في فواتير المبيعات والمخزون ، وعمليات الجمع في اليومـــيات وســـجلات الأستاذ الفرعية واختبار حساب مصروف الإهلاك والمصروفات المدفوعة مقدمـــا . أن الإجـــراءات المـــراجعة الخاصة باختبار الدقة الميكانيكية للتسجيل تتضمن عمليات الفحـــص بهـــدف تحديد ما إذا كانت نفس المعلومات قد تم إدخالها على نحو صحيح في سجلات المبيعات ، وتقارير الاستلام واليوميات ودفاتر الأستاذ الفرعية وتلخيصها في الأستاذ العام . أن دليل الإثبات الحسابي Computation Evidence يعتبر قابل للاعتماد عليه نسبيا حيث يقوم المراجع عادة بأداءه . وقد يتم أداء إعادة العمليات الحسابية من خلال استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر على سبيل المثال اختبار دقة الإجماليات في الملف .

أمـــا إعادة الأداء فهو يمثل تنفيذ مستقل عن طريق المراجع لإجراءات أو ضوابط رقابة داخلـــية تـــم ادائها بصفة اصلية كجزء من الرقابة الداخلية للمنشآة سواء يدويا او من خلال اســـتخدام اســـاليب المراجعة بمساعدة الكمبيوتر على سبيل المثال اعادة اداء تحديد عمليات حسابات المدينين .

المصادقة Confirmation

تمـــثل المصادقة الاستجابة إلي أحد استفسارات للطرف الثالث من اجل تدعيم المعلومات المتضـــمنة فى السجلات المحاسبية . علي سبيل المثال فعادة ما يبحث المراجع عن المصادقة المباشرة لحسابات المدينين عن طريق الاتصال بهؤلاء المدينين. بعبارة أخرى تمثل المصادقة اســـتلام المراجع لرد كتابى أو شفوي من طرف ثالث مستقل للتحقق من دقة المعلومات محل الاستفسار . فهى إجراء للحصول على دليل اثبات مراجعة من طرف ثالث من اجل تدعيم احد الحقـــائق او حالـــة معينة . يوضح الشكل رقم (10/7) ملخص لخصائص المصادقة كأسلوب لجمع دليل الأثبات .

أن إجراءات المصادقة عادة ما تستخدم للتصديق على وجود حسابات المدينين وحسابات الدائنيـــن ، إلا إنها قد تستخدم للتصديق على وجود وكمية وحالة المخزون الذي يتم الاحتفاظ به عن طريق طرف ثالث (مخزون يتم الاحتفاظ به في مستودع عام كأمانة) لصالح المنشأة . وقـــد تســـتخدم للتحقق من أرصدة البنك مع البنوك ، والتغطية التأمينية مع مصدر التأمين ، وأوراق الدفع مع المقرضين أو حملة السندات ، والالتزامات مع الدائنين بالإضافة إلي شروط العقود مع العملاء والموردين والدائنين .

وحيـــث عادة ما تكون المصادقات من طرف ثالث مستقل في صورة مكتوبة ويتم طلبها مباشـــرة عـــن طريق المراجع فإنها تعتبر دليل إثبات مراجعة ذو درجة مرتفعة من الإقناع ، رغما عن ذلك فأن العيب الأساسي للمصادقات تتمثل في أنها مكلفة وتستنفذ وقتا كما أنها قد لا تكون ملائمة لهؤلاء الذي يطلب منهم توفيرها .

المصادقة علي تأكيدات الإدارة Confirmation Of Management Assertions

أن دليل إثبات المراجعة يتم جمعه للتحقق من تأكيدات الإدارة ، توفر المصادقة الخارجية لأحـــد حســـابات المدينيـــن دليل إثبات قوى بخصوص وجود الحساب في تاريخ معين ، توفر المصادقة أيضا دليل إثبات بخصوص تفعيل إجراءات استقلال الفترة الزمنية . وبالمثـــل فـــي

شكل إيضاحي رقم (7/10)

المصادقة

المصادقة

تمثل استلام المراجع لرد كتابى او شفوى من احد افراد الطرف الثالث للتحقق من دقة المعلومات محل الاستفسار .

ميزة المصادقة

تعتبر دليل اثبات يتسم بأنه ذو درجة مرتفعة من الاقتناع .

عيوب المصادقة

اجـراء مكلـف ويستغرق وقتا طويلا نسبيا بالاضافة الى انه قد يكون غير ملائم لهؤلاء الذين يطلب منهم توفيرها .

الخصائص الاساسية الاربعة للمصادقات

1- يتم طلب المعلومات عن طريق مراجع العميل .
2- يتم ارسال الطلب والرد كتابة الى المراجع .
3- يأتى الرد من طرف ثالث مستقل .
4- تتضمن المصادقة الموجبة استلام معلومات .

نوع المصادقات الايجابية

1- مصادقة ايجابية ذات طلب الحصول على معلومات يتم تقديمها عن طريق متلقيها .
2- مصادقة ايجابية ذات معلومات يتعين التصديق عليها والمتضمنة فى النموذج .

حالـة البضـائع التي يتم الاحتفاظ بها كأمانة فإن المصادقة الخارجية من المحتمل أن توفر دليل إثـبات قـوى لتدعيم تأكيدات الوجود والحقوق والالتزامات . وعندما يتم مراجعة تأكيد الاكتمال لحسـابات الدائنيـن فـإن المراجع يحتاج أن يحصل على دليل إثبات بأنه ليس هناك أي التزام جوهـري غـير مسجل ، ولذلك فقد يقوم بإرسال طلبات مصادقة إلي الموردين الرئيسيين يطلب منهم توفير نسخ من قوائم حساباتهم مباشرة للمراجع حتى إذا أوضحت السجلات عدم وجود أي قيمة تستحق لهم حاليا فأن ذلك سوف يعتبر أجراء فعالا في اكتشاف الالتزامات غير المسجلة .

المصادقة بالاستجابة إلي المخاطر الجوهرية

Confirmation in Response to a Significant Risk

قد يستخدم المراجع المصادقة بالاستجابة إلى وجود مخاطر جوهرية ، على سبيل المثال اذا ما حدد المراجع أن الإدارة تقع تحت ضغط للوفاء بتوقعات الأرباح فقد يكون هناك مخاطر ذات صلة تتمثل في قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق إدخال اتفاقيات بيع تتضمن شروط تعوق الاعتراف بالإيراد أو عن طريق إرسال فواتير مبيعات قبل التسليم .في ظل تلك الظروف قد يصمم المراجع مصادقات خارجية ليس فقط للتصديق على القيم الظاهرة ، وإنما أيضا للتصديق على تفاصيل اتفاقيات المبيعات متضمنة التاريخ ذو الصلة وأي حقوق على شروط المرتجعات والتسليم .

المصادقة على حسابات المدينين Confirmation Of Accounts Receivable

أن المصادقة على حسابات المدينين تعتبر عملية نمطية للمصادقة ، حيث يقوم المراجعون أولا بالتطلع إلي حسابات المدينين بالاستاذ العام والتقاط بعض حسابات العملاء تأسيسا علي الحكم المهني . وقد يأخذ المراجع عينة عشوائية او يحدد العملاء ذوى الأرصدة الضخمة جدا أو ذوى الأرصدة الصغيرة جدا أو العملاء التي تتسم بالبطيء في السداد أو العملاء الذي يقومون بالشراء بشكل خاطئ ، حيث يقوم المراجع بعد ذلك بإعطاء تلك القائمة للعميل لاعداد خطاب مصادقة، حيث يطلب من العملاء أن يقوموا بالرد مباشرة إلي المراجع، وبعد ذلك يقوم المراجع وليس العميل بارسال تلك الخطابات بالبريد . ويجب ان يقوم المراجع باختبار ذلك عشوائيا للتحقق ما إذا كانت الخطابات قد وجهت إلي نفس العملاء الذين اختارهم المراجع وبنفس القيم الموضحة فى السجلات .

المصادقات الايجابية والسلبية Positive and Negative Confirmations

حدد المعيار الدولي للمراجعة رقم 505 نموذج المصادقة الإيجابية والمصادقة السلبية ، حيث يتم في طلب المصادقة الإيجابية سؤال المتلقي (المدين ، الدائن، أو أي طرف ثالث) بأن يصادق بالموافقة أو يطلب من المستجيب أن يقوم باستيفاء معلومات معينة . أن الرد على طلب المصادقة الإيجابية يتوقع أن يوفر دليل إثبات مراجعة قابل للاعتماد عليه . وقد يقوم المراجع بتخفيض المخاطر عن طريق قيام المستجيب بالرد على الطلب بدون التحقق من المعلومات باستخدام طلبات مصادقة إيجابية لن تتحدد فيها القيمة (أو المعلومات الأخرى) في

طلب المصادقة ، ولكن يطلب من المستجيب أن يستوفى بيان القيمة . ومع ذلك فإن استخدام ذلـك الـنوع مـن طلبات المصادقة الخالية أو الفارغة Blank Confirmation Request قد يؤدى إلي معدلات استجابة منخفضة ، حيث يكون مطلوب بذل مجهود إضافي من المستجيب . أن الـنموذج الإيجابـي يتم تفضيله عندما يتم تقييم المخاطر الكافية أو مخاطر الرقابة بدرجة مرتفعة ، حيث في ظل النموذج السلبي قد تكون أسباب عدم الرد نتيجة لأسباب أخرى بخلاف الاتفاق مع الرصيد المسجل .

بيـنما فـي ظـل استخدام طلب المصادقة السلبية يسأل المستجيب ان يرد فقط فى حالة عدم الاتفـاق على المعلومات المقدمة فى طلب المصادقة ، ومع ذلك اذا لم يتم الرد على طلب المصادق السـلبية فـأن المـراجع لا يمكن أن يتأكد من أن الطرف الثالث المستهدف قد قام باستلام طلبات المصـادقة ، وأنـه قد تحقق من أن المعلومات المتضمنة كانت صحيحة ، لذلك السبب فأن طلبات المصـادقة السلبية عادة ما توفر دليل اثبات اقل قابلية للاعتماد عليه من استخدام طلبات المصادقة الإيجابـية ، كمـا يمكـن للمراجع دراسة اداء اجراءات اساسية اخرى لتكمله استخدام المصادقات السلبية .

ان طلـبات المصـادقة السلبية قد تستخدم لتخفيض مخاطر المراجعة الى مستوى مقبول عندما :

1- يكون المستوى المقدر للمخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة منخفضا .

2- يكون هناك ارتباط بعدد ضخم من الارصدة الصغيرة .

3- لا يتوقع أن يكون هناك عدد من الاخطاء المادية .

4- الا يكون للمراجع سبب للاعتقاد بأن المستجيبين سوف يضطلعوا بتلك الطلبات .

عدم الاستجابة الى خطاب المصادقة No Response to Confirmation Letter

فى حالة عدم استلام المراجع ردا على طلب المصادقة ، فإنه يرسل خطاب مصادقة ثاني، وبخصوص هؤلاء العملاء الذين لم يقوموا بالرد على طلبات المصادقة الخارجية الثانية يتعين علـى المـراجع أداء إجراءات بديلة ، والتي يتعين أن توفر دليل اثبات بشأن تأكيدات القوائم المالية التى استهدف طلب المصادقة تحقيقه وفى النموذج السلبي لخطابات المصادقة فإن الرد يكون مطلوبا فقط فى حالة عدم وجود اتفاق مع الرصيد المسجل او المعلومات المتضمنة .

إذا لم يتبع عميل المراجعة اجرءا المصادقات

If Audit Client Does Not Allow Confirmation

عـــندما يبحث المراجع عن المصادقة علي أرصدة معينة أو معلومات أخرى وقامت الإدارة بأخطـــاره بالا يقوم بذلك فإن يجب أن يدرس ما إذا كان هناك أسباب ملائمة لطلبات الإدارة وما إذا كان هناك دليل إثبات لتدعيم صحة طلبات المصادقة.

فـــإذا اتفق المراجع على طلب الإدارة بعدم البحث عن مصادقات خارجية بخصوص امر معيـــن فإنـــه يتعين ان يطبق اجراءات بديلة للحصول على دليل اثبات كافى وملائم بخصوص ذلـــك الأمر ، أما إذا لم يقبل المراجع شرعية طلب الإدارة وتم منعه من تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على دليل إثبات كافي وملائم بخصوص ذلك الأمر ، فإنه سيكون هناك قيد فى النطاق فى عمل المراجع ويتعين معه دراسة اثر ذلك النطاق فى تقرير المراجعة .

الاجراءات التحليلية :- البحث عن الالتزامات غير المسجلة

Analytical Procedures Search For Unrecorded Liabilities

أن الاختـــبار الأساسي الذي عادة ما يؤدى علي حسابات الدائنين يمثل عملية البحث عن الالـــتزامات غـــير المسجلة ، ذلك الاختبار قد يكون جزء من الإجراءات النهائية أو يتم عمله بالارتـــباط بمصادقة حسابات الدائنين . يوفر ذلك الاختبار دليل إثبات عن تأكيد الاكتمال ودليل اثبات عن تأكيد التقييم .

للبحـــث عن الالتزامات غير المسجلة يقوم المراجع بفحص المدفوعات التى يتم سدادها عـــن طـــريق العميل في الفترة بعد تاريخ الميزانية العمومية ، وأحيانا في تاريخ إتمام العمل الميدانـــي . وعلـــى الرغم أن العميل قد لا يقوم بتسجيل حسابات الدائنين في نهاية العام فإن البائعيـــن سوف يضغطون على العميل لسداد حسابات الدائنين خلال فترة معقولة من الزمن . وبسبب ذلك الضغط فإن بعض قيم حسابات الدائنين غير المسجلة يتم دفعها داخل فترة معقولة بعد تاريخ الميزانية العمومية . وعن طريق فحص المدفوعات النقدية اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومـــية فـــإن المراجع يكون لديه فكرة جيدة عن المجتمع المحتمل لحسابات الدائنين غير المسجلة .

تبدأ الإجراءات الخاصة بإيجاد الالتزامات غير المسجلة بفحص يومية المدفوعات النقدية الخاصة في الفترة بعد تاريخ الميزانية العمومية ، وبعد ذلك يقوم المراجع بالفحص المستندى

لعيـــنة من الفواتير لتحديد الفترة التى يرتبط بها ذلك السداد ، على سبيل المثال فأن الفحص المستندى لسداد استهلاك الكهرباء لشهر يناير مع فاتورة ديسمبر التى لم يتم المحاسبة عنها ســوف يشــير إلي أن السداد يرتبط بشهر ديسمبر قبل نهاية السنة ، وذلك سوف يؤدى الى وجود التزام غير مسجل قد يقترح معه المراجع تعديل القيد اذا ما كان ذلك الالتزام جوهريا .

تكلفة وإمكانية الاعتماد علي إجراءات المراجعة الأساسية

Reliability and Cost Of Substantive Audit Procedures

أن أســاليب جمع دليل الإثبات الأكثر قابلية للاعتماد عليه (إجراءات المراجعة) يجب ان يــتم اســتخدامها عندما يكون هناك فعالية للتكلفة . ان جودة ضوابط الرقابة الداخلية لها اثر جوهــرى علــى امكانية الاعتماد . علاوة على ذلك فإن اجراءات المراجعة الاساسية نادرا ما تكون كافية فى حد ذاتها لتوفير دليل اثبات صالح للوفاء بهدف المراجعة ، ومع ذلك بافتراض وجود ضوابط رقابة داخلية ووجود قدرة على اختيار طريقة محددة فإنه يمكن ترتيب مجموعة اساليب جمع ادلة الاثبات بوجه عام طبقا لأساس الأكثر قابلية للاعتماد عليها الى الاقل قابلية للاعتماد عليها على النحو التالى :

1- اعادة العمليات الحسابية .

2- الفحص .

3- اعادة الاداء .

4- الملاحظة .

5- المصادقة .

6- الاجراءات التحليلية .

7- الاستفسار .

أما أساليب جمع أدلة الإثبات الأكثر تكلفة فأنها تتمثل في المصادقة والفحص، حيث يعتبر إجــراء المصــادقة مكلفــا بسبب الوقت والنفقة المطلوبة لاعداد طلبات المصادقة وإرسالها بالــبريد واســتلامها ومتابعــتها . كما إن إجراءات الفحص التي تتطلب وجود كل من العميل والمراجعيــن علــى سبيل المثال جرد المخزون فإنها تعتبر مكلفة جدا . أن إجراء المستندات تعتبر ذات تكلفة معتدلة إذا ما قام العملاء بالتنظيم الجيد وكان لديهم مستندات متاح الحصول علــيها بســهولة . وتتمــثل إجــراءات جمــع أدلة الإثبات الثلاثة الأقل تكلفة في الملاحظة

والإجــراءات التحليلية والاستفسارات حيث أن الملاحظة عادة ما يتم أدائها بشكل متزامن مع إجراءات المراجعة الأخرى .

وبصفة عامة يمكن ترتيب إجراءات جمع أدلة الإثبات حسب التكلفة من الاكثر تكلفة الى الاقل تكلفة على النحو التالى :

1- المصادقة (الاكثر تكلفة) .

2- الفحص .

3- اعادة العمليات الحسابية .

4- اعادة الاداء .

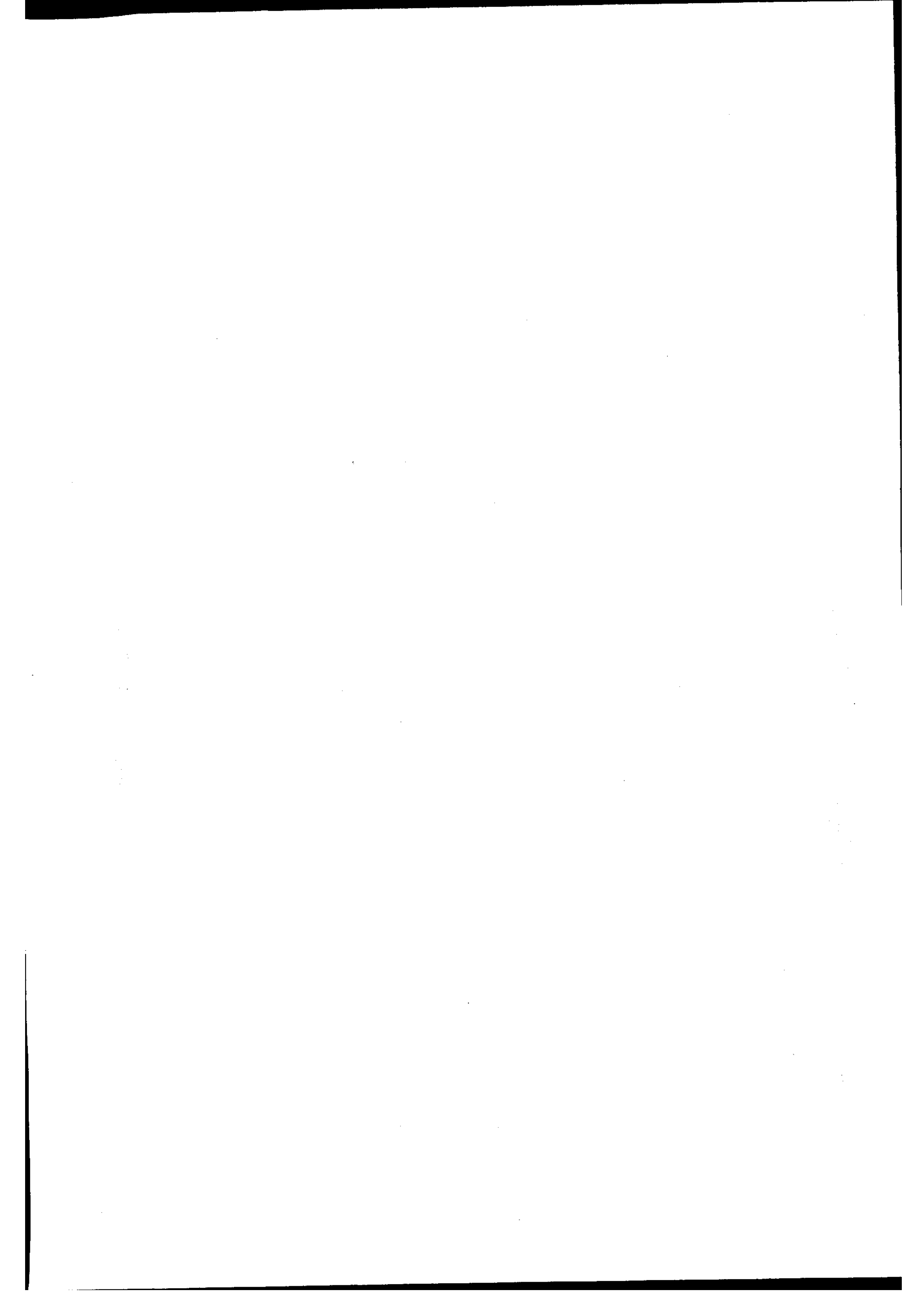
5- الملاحظة .

6- الاجراءات التحليلية .

7- الاستفسار (الاقل تكلفة) .

الفصل الحادي عشر

مراجعة دورة المبيعات والتحصيل



الفصل الحادى عشر

مراجعة دورة المبيعات والتحصيل

Audit of Sales and Collection Cycle

11/1 طبيعة دورة المبيعات والتحصيل ووظائفها ونظم رقابتها الداخلية .

11/2 اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للمبيعات ومردوداتها ومسموحاتها .

11/3 الرقابة الداخلية واختباراتها والاختبارات الأساسية لعمليات النقدية المحصلة.

11/4 الإجراءات التحليلية للحسابات في دورة المبيعات والتحصيل .

11/5 الاختبارات التفصيلية للأرصدة .

11/6 المصادقة إلى المدينين .

11/1 طبيعة دورة المبيعات والتحصيل ووظائفها ونظم رقابتها الداخلية

Nature, Functions of the Cycle and Related Controls

يتمثل الهدف العام من مراجعة دورة المبيعات والتحصيل في تقييم ما إذا كانت أرصدة الحسابات التي تتأثر بالدورة قد تم عرضها بعدالة بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وتشمل دورة المبيعات والتحصيل النموذجية الحسابات التالية : المبيعات ، مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات، مصروفات الديون المعدومة، الخصم المسموح به، المدينون عن التجارة، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، النقدية في البنك .

ويتم استخدام أنواع اختبارات المراجعة على نحو مكثف عند مراجعة دورة المبيعات والتحصيل . ويتم استخدام اختبارات الرقابة بصفة اساسية لاختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية على العمليات الخمس بالدورة . اما الاختبارات الاساسية للعمليات المالية فيتم استخدامها لاختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية ولاختبار القيم النقدية لنفس العمليات الخمس . ويتم استخدام الاجراءات التحليلية لاختبار العلاقات بين ارصدة الحسابات بالدائرة ، فيما بينها وايضا بالمقارنة مع الارصدة فى الاعوام السابقة . اما الاختبارات التفصيلية للارصدة فيتم استخدامها للتحقق من الارصدة الختامية للحسابات ، وبصفة خاصة رصيد المدينين .

عموما تشمل دورة المبيعات والتحصيل القرارات والعمليات التشغيلية الخاصة بتحويل ملكية البضائع والخدمات الى العملاء بعدما تصبح متاحة للبيع . وتبدأ بتلقى الطلبات من العميل وتنتهى بتحويل المواد او الخدمات الى المدينين وفى النهاية الى النقدية ، وتشمل العديد من العمليات والحسابات ووظائف الاعمال ، كما تشمل أيضا عددا من المستندات والدفاتر كما يوضحها الجدول رقم (11/1) .

11/2 اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للمبيعات

Test of Controls and Substantive Tests of Sales Transactions

يوضح الشكل الإيضاحي رقم (11/2) تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المبيعات مع أنواع الرقابة الرئيسية الخاصة بها ، ولختبارات الرقابة ، والاختبارات الأساسية للعمليات .

الجدول (11/1)

العمليات ، الحسابات ، وظائف الاعمال ، والمستندات والدفاتر المرتبطة بدورة المبيعات والتحصيل

العمليات	الحسابات	وظائف الأعمال	المستندات والدفاتر
1) المبيعات	المبيعات المدينون	تشغيل اوامر العملاء منح الائتمان شحن البضائع ارسال الفواتير للعملاء وتسجيل المبيعات	أمر العميل أمر البيع أمر العميل او أمر البيع مستند الشحن فاتورة المبيعات يومية المبيعات تقرير ملخص العمليات الملف الرئيسى للمدينين ميزان المراجعة للمدينين القوائم الشهرية
2) تحصيل النقدية	النقدية بالبنك المدينون	تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة	إشعار التحويل قائمة مسبقة بالنقدية المحصلة يومية النقدية المحصلة
3) مردودات ومسموحات المبيعات	مردودات ومسموحات المبيعات المدينون	تشغيل وتسجيل مردودات ومسموحات المبيعات	مذكرة الائتمان يومية مردودات ومسموحات المبيعات
4) شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل	المدينون مخصص الديون المشكوك فيها	شطب المدينين غير القادرين على السداد	نموذج صلاحية شطب الحساب غير القابل للتحصيل
5) مصروف الديون المعدومة	مصروف الديون المعدومة . مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	توفير الوظائف الخاصة بالديون المعدومة (تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها)	غير قابل للتطبيق

شكل إيضاحي رقم (11/2)

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ، أنواع الرقابة الرئيسية ، اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المتعارف عليها

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	اختبار الرقابة	الاختبار الأساسي للعمليات المالية
تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل إلى عملاء حقيقيين (الوجود) .	• يتم تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وأوامر عملاء تم الموافق عليها . • الترخيص بالائتمان قبل اتمام الشحن . • الترقيم المسبق لفواتير البيع والمحاسبة المناسبة عنها . • يتم فقط قبول ارقام العملاء الموجودة بملفات البيانات فى الحاسب الالكترونى عند الادخال . • يتم ارسال القوائم الشهرية للعملاء مع اجراء متابعة مستقلة للشكاوى التى يتم استلامها .	• فحص صور فواتير البيع لتدعيم فواتير الشحن واوامر العملاء . • فحص أوامر العميل للموافقة على الائتمان. • المحاسبة عن التتابع الحقيقى لارقام فواتير البيع • فحص مخرجات العمليات المالية التى رفضها الحاسب الالكترونى لعدم وجود ارقام خاصة بالعملاء. • ملاحظة ما اذا كان قد تم ارسال القوائم بالبريد مع فحص ملفات العملاء الخاصة بها .	• فحص يومية المبيعات والاستاذ العام والملف الرئيسى للمدينين او ميزان المراجعة الخاص بالعناصر الكبيرة او غير العادية . • تتبع القيود في يومية المبيعات إلى : أوامر البيع ، فواتير البيع ، ومستندات الشحن . • تتبع مستندات الشحن إلى إدراج البضاعة التي تم شحنها في سجلات المخزون المستمر . • تتبع قيود الائتمان بالملف الرئيسي للمدينين مع لمصدر الموجود .
العمليات المالية للمبيعات الفعلية تم تسجيلها (الاكتمال) .	• الترقيم المسبق لمستندات الشحن والمحاسبة عنها .	• المحاسبة عن التتابع الحقيقى لارقام مستندات الشحن . • المحاسبة عن التتابع الحقيقي لارقام فواتير البيع	• تتبع مستندات الشحن الى فواتير البيع والقيد فى يومية المبيعات والملف الرئيسي للمدينين .

تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها مع الاعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل وتسجيلها على نحو صحيح (الدقة)	• الترخيص الملائم لتحديد السعر ، الشروط ، سعر الشحن ومبالغ الخصم. • التحقق الداخلي من إعداد الفاتورة . • إدخال سعر وحدة البيع الذي تم الموافقة عليه إلى الحاسب الالكتروني واستخدامه في كافة عمليات البيع. • مقارنة الكمية الإجمالية مع تقارير الملخصات بالحاسب الالكتروني .	• فحص صور فواتير البيع للتعرف على مدى وجود الترخيص الملائم . • فحص تاشير التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأثير عليها . • فحص مخرجات الحاسب الالكتروني التي تم الموافقة عليها والخاصة بسعر الوحدة المباعة. • فحص ملف الكمية الإجمالية للتعرف على توقيعات مسجل الرقابة على البيانات ومقارنة الإجمالي مع تقارير الملخصات .	• إعادة حساب المعلومات فى فواتير البيع . • تتبع القيود فى يومية المبيعات الى فواتير البيع . • تتبع التفاصيل فى فواتير البيع الى : مستندات الشحن ، قائمة السعر التي تم الموافقة عليها ، وأوامر العملاء .
التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات (التبويب)	• استخدام دليل ملائم للحسابات . • الفحص والتحقق الداخلي	• فحص مدى ملائمة دليل الحسابات • فحص تاشير التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأثير عليها .	• فحص المستندات التي تدعم العمليات المالية للمبيعات للتعرف على مدى ملائمة التصنيف .
تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح (التوقيت)	• إتباع إجراءات لإعداد الفواتير والتسجيل للمبيعات يوميا في وقت قريب من حدوث البيع قدر الإمكان . • التحقق الداخلي .	• فحص مستندات البضاعة التي لم يعد عنها فواتير الشحن والمبيعات التي لم يتم تسجيلها . • فحص تاشير التحقق الداخلي على المستندات التي يتم التأثير عليها .	• مقارنة تواريخ العمليات المالية للمبيعات مع تواريخ دفاتر الشحن .

الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين مع التلخيص الملائم (الترحيل والتلخيص)	• إرسال القوائم المعتادة شهريا للعملاء . • التحقق الداخلي من محتوى الملف الرئيسي للمدينين . • مقارنة الملف الرئيسي للمدينين أو إجمالي ميزان المراجعة مع الرصيد بدفتر الأستاذ .	• يلاحظ ما إذا كان قد تم إرسال القوائم للعملاء بالبريد . • فحص تاشير التحقق الداخلي .	• جمع اليوميات والتتبع إلى دفتر الأستاذ والملف الرئيسي للمدينين .

A) فهم الرقابة الداخلية – المبيعات Understand Internal Control- Sales

ويتمثل المنهج النموذجي فى فهم الرقابة الداخلية الخاصة بالمبيعات فى استخدام : خرائط التدفق لدى العميل ، اعداد قائمة الاستقصاء للرقابة الداخلية ، وتنفيذ اختبارات التشغيل الروتينى للمبيعات . ويوضح الشكلين (11/3) و(11/4) كل من الخريطة التنظيمية وخريطة التدفق والذين يتم استخدامهما فى اثبات كل من تصميم اختبارات الرقابة وتصميم اجراءات المراجعة الخاصة بالاختبارات الاساسية للعمليات .

B) تقدير مخاطر الرقابة المخططة –المبيعات Assess Planned Control Risk - Sales

يستخدم المراجع المعلومات التى تم التوصل اليها لفهم الرقابة الداخلية فى تقدير خطر الرقابة . ولاجراء هذا التقدير ، يجب اتمام اربع خطوات أساسية هي :

1- يجب أن يتوافر للمراجع اطار عمل لتقدير مخاطر الرقابة . ويتمثل اطار العمل لكافة العمليات فى اهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات .

2- يجب أن يتعرف المراجع على انواع الرقابة الرئيسية واوجه القصور فى الرقابة الداخلية للمبيعات .

3- بعد التعرف على انواع الرقابة واوجه القصور، يقوم المراجع بربطهما مع الأهداف .

4- يقوم المراجع بتقدير مخاطر الرقابة لكل هدف عن طريق تقييم انواع الرقابة واوجه القصور لكل هدف ، وتعد هذه خطوة اساسية لانها تؤثر على قرارات المراجع بشأن كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات المالية ويعد هذا قرارا شخصيا لكل مراجع .

D- تقييم تكلفة – منفعة اختبار الرقابة

Evaluate Cost Benefit Of Testing Controls

بعدما يتعرف المراجع على أنواع الرقابة الداخلية الرئيسية وأوجه القصور بالرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة ، يكون من الملائم أن يتم تقرير ما إذا كان سيتم تخفيض الاختبارات الأساسية بشكل كاف لتبرير تكلفة تنفيذ اختبارات الرقابة ، وسيكون أمرا غير منطقيا أن يتم تحمل تكلفة التعرف على أنواع الرقابة وتقدير خطر الرقابة في مستوى يقل عن الحد الأقصى إذا لم يستتبع ذلك تخفيض الاختبارات الأساسية .

E- تصميم اختبارات الرقابة على المبيعات **Design Tests Of Controls For Sales**

يجب على المراجع أن يصمم اختبار أو اكثر للرقابة للتحقق من فعالية كل نوع من الرقابة يتم التخطيط للاعتماد عليه لتخفيض مخاطر الرقابة . وفى معظم عمليات المراجعة ، يكون من السهل نسبيا تحديد طبيعة اختبار الرقابة من خلال طبيعة نوع الرقابة .

وحيث يتم اختبار الرقابة لكل نوع من انواع الرقابة الرئيسية وعلى سبيل المثال ، يتمثل نوع الرقابة الرئيسى الاول فى " يتم تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها واوامر للعملاء تم الموافقة عليها " . ويتمثل اختبار الرقابة فى " فحص صور فواتير البيع لتدعيم اوامر العملاء وفواتير الشحن " . وفى ظل هذا الاختبار ، يكون من المهم للمراجع ان يبدأ من فواتير البيع ويفحص المستندات التى تدعم فاتورة البيع بدلا من الاتجاه الى الاتجاه العكس . فإذا قام المراجع بالتتبع من مستندات الشحن الى فواتير البيع ، سيعد ذلك اختبارا للاكتمال .

ويوجد نوع شامل لاختبار الرقابة على المبيعات يتمثل فى المحاسبة عن تتابع انواع المستندات المختلفة ، مثل اختبار فواتير البيع المزدوجة من واقع يومية المبيعات، ملاحظة الأرقام المفقودة والمزدوجة بالفواتير او ملاحظة الخروج عن التتابع المعتاد بالفواتير . ويوفر هذا الاختبار على نحو متزامن ادلة لهدفى الوجود والاكتمال .

ويتم تنفيذ الاختبارات الملائمة للرقابة بشأن الفصل بين الواجبات عادة إلى ملاحظة المراجع عن الأنشطة والمناقشة مع الأفراد . وعلى سبيل المثال ، من الممكن أن يتم ملاحظة ما إذا كان مسجل الفواتير له حق التعامل مع النقدية عند فض البريد الوارد أو عند إيداع النقدية ، ويكون عادة أمرا ضروريا أن يتم الاستفسار من الأفراد عن مسئولياتهم وعن وجود أية ظروف أدت إلى وجود اختلاف في مسئولياتهم عما هو موجود بالسياسة العادية .

F- تصميم الاختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات

Design Substantive Tests Of Transactions For Sales

لتحديد انواع الاختبارات الأساسية للعمليات، سيتم توظيف بعض الاجراءات في كافة حالات المراجعة بغض النظر عن الظروف ، يوجد ايضا بعض انواع الاختبارات الاساسية الاخرى بناء على مدى ملائمة انواع الرقابة ونتائج الاختبارات الخاصة بالرقابة . وتتعلق الاختبارات الاساسية للعمليات المالية بأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وقد تم تصميمها لتحديد مدى وجود اخطاء او مخالفات نقدية تتعلق بهذه الاهداف بالعمليات المالية . وتتأثر اجراءات المراجعة التى يتم استخدامها بانواع الرقابة واختبارات الرقابة الخاصة بتلك الاهداف . ويؤثر ايضا كل من مستوى الاهمية النسبية، النتائج الخاصة بالسنة السابقة ويتعين التأكيد على الإجراءات التي لا يتم استخدامها على نحو متكرر على النحو التالي :-

تسجيل المبيعات الفعلية

بالنسبة لهذا الهدف ، يهتم المراجع باحتمال وجود ثلاثة انواع من التحريفات : تسجيل مبيعات فى دفتر اليومية لم يتم شحنها ، تسجيل المبيعات لاكثر من مرة ، شحن البضائع الى عملاء لا وجود لهم وتسجيلها كمبيعات . ويمكن ان يحدث النوعين الاوليين من التحريفات بشكل متعمد او غير متعمد . اما النوع الثالث فيتم دائما على نحو متعمد . وتكون العواقب مؤثرة لان هذه التحريفات تؤدى الى زيادة تؤدى الى زيادة كل من الاصول والدخل .

ويوجد فرق هام بين اكتشاف الزيادة المتعمدة والزيادة غير المتعمدة بالمبيعات حيث ينتج عن الزيادة غير المتعمدة عادة زيادة واضحة فى المدينين ، والتى يمكن اكتشافها بسهولة عن طريق اجراءات المصادقة . اما بالنسبة للغش ، يحال من يرتكب الغش اخفاء الزيادة ، ويجعل ذلك الامر صعبا على المراجع لاكتشافه . وتعد الاختبارات الاساسية للعمليات ضرورية لاكتشاف الزيادة بالمبيعات فى مثل هذه الظروف .

وتتوقف الاختبارات الاساسية الملائمة للعمليات المالية لاختبار هدف الوجود على ما اذا كان المراجع يعتقد ان هناك احتمالا لحدوث التحريفات . حيث يقوم العديد من المراجعين باداء الاختبارات الاساسية للعمليات لهدف الوجود فقط عند اعتقادهم بوجود قصور بالرقابة الداخلية ، وبالتالى تتوقف طبيعة الاختبارات على طبيعة التحريف المحتمل على النحو التالى :

تسجيل مبيعات لم يتم شحنها

يمكن ان يقوم المراجع بتتبع قيود مختارة من يومية المبيعات للتحقق من وجود صور مستندات الشحن والمستندات الاخرى المرتبطة بها . فإذا كان المراجع مهتما بإدخال وجود صور مزدوجة مزيفة من مستند الشحن ، سيكون ضروريا ان يتم تتبع القيم الى دفاتر المخزون المستمر لاختبار هل تم تخفيض المخزون ام لا .

تسجيل المبيعات لاكثر من مرة

يمكن التعرف على المبيعات المزدوجة عن طريق فحص الترقيم الموجود فى قائمة العمليات المالية للمبيعات المسجلة للتعرف على الارقام المزدوجة .

شحن البضائع الى عملاء لا وجود لهم

يحدث عادة هذا النوع من الغش فقط عندما يقوم الشخص الذى يسجل المبيعات بالترخيص بالشحن. وعندما تتسم الرقابة الداخلية بالضعف، يكون من الصعب اكتشاف ارساليات الشحن المزيفة.

اتجاه الاختبارات

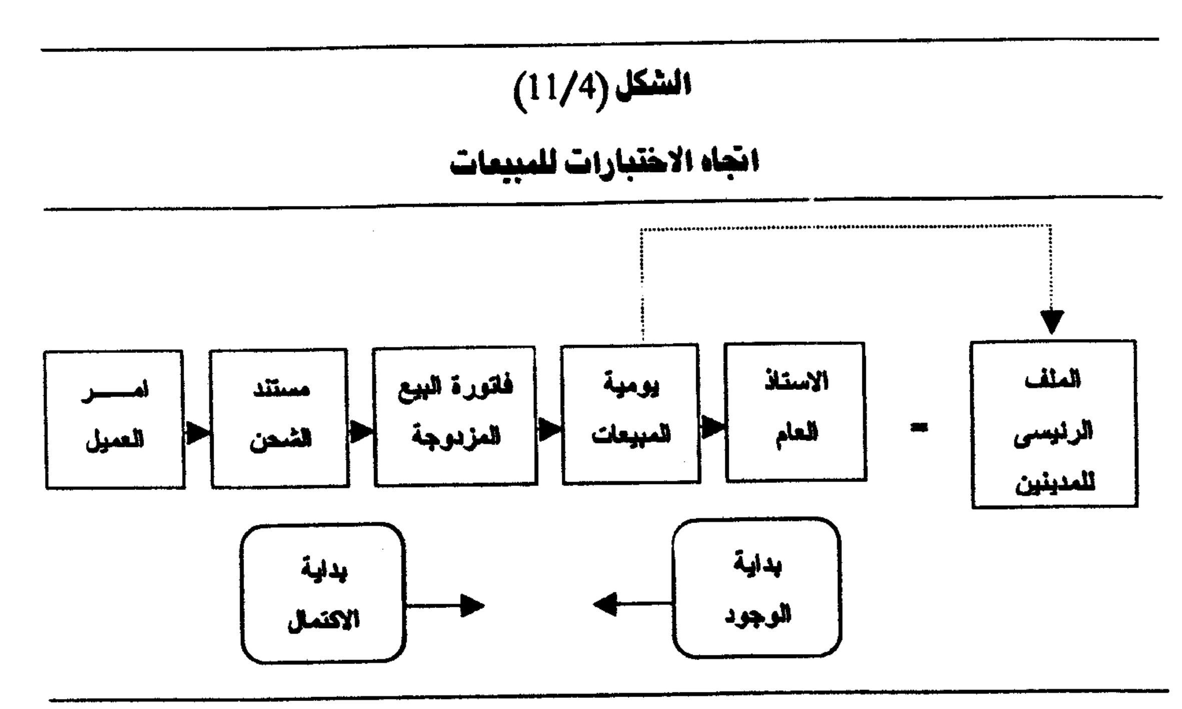
من الضرورى للمراجع ان يفهم الفرق بين التتبع من المستندات التى تمثل مصدر العمليات المالية الى دفتر اليومية والتتبع من دفتر اليومية الى المستندات التى تدعم العملية المالية . ويتمثل النوع الاول فى اختبار العمليات المالية التى تم حذفها **Omitted Transactions** (هدف الاكتمال) . بينما يتمثل النوع الثانى فى اختبار العمليات المالية التى لا وجود لها **Nonexistent Transactions** (هدف الوجود) .

وعند اختبار هدف الوجود ، تتمثل نقطة البداية فى دفتر اليومية . حيث يتم اختيار عينة من ارقام الفواتير فى دفتر اليومية وتتبعها الى : فواتير البيع المزدوجة ، مستندات الشحن ، واوامر العملاء . وعند اختبار هدف الاكتمال ، تتمثل النقطة الاولية بشكل اكثر احتمالا فى مستند الشحن . حيث يتم اختيار عينة من مستندات الشحن وتتبعها الى فواتير البيع المزدوجة ودفتر يومية المبيعات لاختبار مدى وجود حذف .

عندما يتم تصميم إجراءات المراجعة لهدفي الوجود والاكتمال ، تتمثل نقطة البداية الضرورية في تتبع المستند . ويشار إلى ذلك باتجاه الاختبارات **Direction Of Tests** . ويتم توضيح اتجاه الاختبارات بالشكل (11/4) .

الشكل (11/4)

اتجاه الاختبارات للمبيعات



وعند اختبار اهداف المراجعة الاربعة الاخرى المرتبطة بالعمليات المالية ، لا يعد تحديد اتجاه الاختبارات عادة امرا مناسبا . وعلى سبيل المثال ، يمكن اختبار دقة العمليات المالية للمبيعات عن طريق التتبع من فاتورة البيع المزدوجة الى مستند الشحن او العكس .

التسجيل للدقيق للمبيعات

يرتبط التسجيل الدقيق للعمليات المالية للمبيعات بشحن قيمة البضاعة التى تم طلبها ، الاعداد الدقيق للفاتورة عن البضاعة التى تم شحنها ، والتسجيل الدقيق لقيمة الفاتورة بالدفاتر المحاسبية . ويتم عادة تنفيذ الاختبارات الاساسية للتأكد من صحة كل هذه الجوانب للدقة فى كافة عمليات المراجعة .

وتشـــمل الاختبارات الاساسية النموذجية للعمليات المالية اعادة حساب المعلومات بالدفاتر المحاســـبية للـــتحقق من مدى ملائمتها . ويتمثل المنهج المتعارف عليه فى البدء بالقيود بدفتر يومـــية المبـــيعات ومقارنة الاجمالى بعمليات مالية مختارة مع القيود بالملف الرئيسى للمدينين ومـــع فواتـــير البيع المزدوجة . ويتم عادة مقارنة الاسعار فى فواتير البيع المزدوجة مع قائمة السعر المصدق عليها ، مع اعادة حساب عمليات الضرب والجمع ، ومقارنة التفاصيل بالفواتير مع الوصف الموجود بدفاتر الشحن ، ومع الكميات بدفاتر الشحن ، ومع اجراءات التعرف على العميل . وعادة ما يتم فحص نفس المعلومات فى كل من اوامر العملاء واوامر البيع .

وبعد مقارنة كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات المالية لهدف الدقة مثالا جيدا على كيفية توفير وقت المراجعة فى حالة وجود رقابة داخلية فعالة.

التبويب الملائم للمبيعات المسجلة

يعد تحميل الحساب الصحيح فى دفتر الاستاذ العام مشكلة صغيرة فى المبيعات بالمقارنة مع الدوائر الاخرى للعمليات المالية ، ولكنه لايزال محل الاهتمام . وعندما توجد مبيعات نقدية ومبيعات على الاجل ، يجب الا يتم تحميل حسابات المدينين بالمبيعات النقدية او اثبات تحصيل المبيعات على الاجل نتيجة المبيعات النقدية ومن المهم ايضا الا يتم تبويب المبيعات من الاصول الخاصة بالتشغيل على انها مبيعات ، مثل المبانى ومن المتعارف عليه ان يتم اختبار التبويب الملائم للمبيعات كجزء من اختبار الدقة ، ويقوم المراجع بفحص المستندات الداعمة لتحديد مدى التبويب الملائم لعمليات مالية معينة ومقارنة ذلك مع الحسابات الفعلية التى تم تحميلها .

تسجيل المبيعات فى التاريخ الصحيح

من المهم اعداد الفواتير وتسجيل المبيعات فى وقت قريب من حدوث الشحن قدر الامكان لمنع حدوث الحذف غير المتعمد للعمليات المالية من الدفاتر و للتأكد من ان المبيعات قد تم تسجيلها فى الفترة المناسبة . ومن المتعارف عليه ان يتم فى نفس وقت تنفيذ لجراءات الاختبارات الاساسية للعمليات المالية الخاصة بالدقة مقارنة التاريخ فى فاتورة الشحن او فى اى مستندات اخرى للشحن مع التواريخ في: فواتير البيع المزدوجة ، دفتر يومية المبيعات ، والملف الرئيسى للمدينين . ويمكن ان تشير الفروق الكبيرة الى مشكلة محتملة تتعلق بالفاصل الزمنى .

ادراج العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم بالملف الرئيسى وتلخيصها بشكل صحيح

يعد الادراج الملائم لكافة العمليات المالية للمبيعات فى الملف الرئيسى للمدينين امرا ضروريا لان دقة هذه السجلات تؤثر فى قدرة العميل على تحصيل المبالغ على المدينين . وبالمثل يجب تجميع يومية المبيعات بشكل صحيح وترحيلها الى دفتر الاستاذ العام حتى يمكن اعداد القوائم المالية بشكل صحيح . وفى معظم عمليات المراجعة ، يكون من المتعارف عليه تنفيذ بعض الاختبارات الكتابية للدقة مثل جمع اليوميات وتتبع الاجماليات والتفاصيل الى كل من الاستاذ العام والملف الرئيسى لفحص ما اذا كان هناك تحريفات متعمدة او غير متعمدة عند تشغيل العمليات المالية للمبيعات . ويتأثر مدى هذه الاختبارات بجودة الرقابة الداخلية . ويتم التتبع من دفتر اليومية المبيعات الى الملف الرئيسى عادة كجزء من تحقيق باقى اهداف

المراجعة الاخرى المرتبطة بالعمليات المالية ، ولكن يتم تجميع يومية المبيعات وتتبع الاجماليات الى دفتر الاستاذ كاجراء منفصل .

تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة

Design and Performance Format Audit Procedures

يتمـــثل الهدف من عرض المعلومات في مساعدة المراجعين على تصميم برامج المراجعة التى تحقق اهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية فى اطار ظروف محددة . ويتعين أن يتم دمج الإجراءات المرتبطة بالتحويل من التصميم إلى التنفيذ بما يحقق الآتي :-

وبعد تصميم اجراءات المراجعة الملائمة فى اطار الظروف المحددة ، يجب ان يتم تنفيذها .

1- حذف أية إجراءات مزدوجة .

2- التأكد من انه عند اختبار مستند معين ، قد تم تنفيذ كافة الإجراءات في نفس الوقت .

3- تمكين المراجع من تنفيذ الإجراءات بأكثر أنواع الترتيب فعالية .

مردودات ومسموحات المبيعات Sales Returns and Allowances

تـــتماثل اهـــداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وطرق العميل للرقابة على التحريفات بشكل اساســـى بيـــن كـــل من تشغيل مذكرات الائتمان والشكل السابق توضيحه للمبيعات مع وجود اختلافين رئيســـيين . يـــتعلق الاخـــتلاف الاول بمســـتوى الاهمية النسبية . حيث لا تعد مردودات ومسموحات المبـــيعات فـــى العديـــد من الحالات ذات اهمية كبيرة ويمكن تجاهلها فى عملية المراجعة بأكملها . اما الفـــرق الرئيسى الثانى فيتعلق بالتأكيد على الاهداف . فبالنسبة لمردودات ومسموحات المبيعات ، يتمثل التأكـــيد الاساسى عادة على اختبار وجود العمليات المالية المسجلة كوسيلة لاكتشاف اى تحويل للنقدية من خلال تغطية تحصيل ارصدة المدينين عن طريق ايجاد مردودات ومسموحات زائفة للمبيعات .

وعلى الرغم من ان التأكيد فى مرجعة مردودات ومسموحات المبيعات يتم دائما على اختبار وجود العمليات المالية المسجلة ، لا يمكن تجاهل هدف الاكتمال حتى يمكن ان تكون لمردودات ومســـموحات المبـــيعات غير المسجلة قيمة كبيرة يتم استخدامها من قبل ادارة الشركة لتحقيق زيادة فى صافى الدخل .

11/3 الرقابة الداخلية ، اختبارات الرقابة ، والاختبارات الأساسية لعمليات النقدية المحصلة

Internal Controls, Tests of Controls, and Substantive Tests of Transactions For Cash Receipts

يتـــم استخدام نفس المنهجية الخاصة بتصميم اختبارات الرقابة والاختبارات للعمليات المالية للمبـــيعات عـــند مراجعة النقدية المحصلة وبالمثل يتم تحديد إجراءات المراجعة لاختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية للنقدية المحصلة حول نفس إطار العمل المستخدم للمبيعات والـــذي يتمـــثل فـــي تصميم كل من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ، عناصر الرقابة الداخلية الرئيسية لكل هدف من الأهداف التي تم تحديدها ، والاختبارات الأساسية للعمليات المالية للأخطـــاء والمخالفات النقدية التي ترتبط بكل هدف من الأهداف التي تم تحديدها . وكما يحدث في كافة الجوانب المراجعة الأخرى ، تتوقف لختبارات الرقابة على أنواع الرقابة التي يتعرف المراجع علـــيها لتخفـــيض مخاطـــر الرقابة المقدرة بعدما يتم اخذ لختبارات الرقابة في الاعتبار وبعدما يتم مراعاة الأمور الأخرى في المراجعة .

ويوضح الشكل (11/5) كل من انواع الرقابة الرئيسية، اختبارات الرقابة المتعارف عليها ، الاختبارات الاساسية للعمليات المتعارف عليها لتحقيق كل هدف من اهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للنقدية المحصلة .

تحديد ما إذا كانت النقدية قد تم تسجيلها

Determine Whether Cash Received Was Recorded

يتمثل نوع الاختلاس الذي يصعب جدا على المراجع اكتشافه في هذا النوع الذي يحدث قبل تسجيل النقدية في يومية النقدية المحصلة أو في قائمة النقدية المعدة مسبقا ، خصوصا إذا كان يتم تسجيل البيع والنقدية المحصلة في وقت متزامن. ومن الممارسات العادية أن يتم تتبع إشعارات التحويل سابقة الترقيم أو القوائم المعدة مسبقا للنقدية المحصلة إلي يومية النقدية المحصلة والسجلات المساعدة للمدينين كاختبار أساسي لتسجيل النقدية المحصلة فعلا . وسيكون هذا الاختبار فعالا فقط إذا تم إعداد العداد شريط تسجيل النقدية أو بعض القوائم الأخرى المعدة مسبقا في وقت استلام النقدية .

جدول (11/5)

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ، أنواع الرقابة الرئيسية ، اختبارات الرقابة ، والاختبارات الأساسية لعمليات النقدية المحصلة

هدف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	اختبار الرقابة	الاختبارات الاساية للعمليات المالية
تسجيل النقدية المحصلة للاموال التى تم استلامها فعلا بواسطة الشركة (الوجود)	• فصل الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل فى الدفاتر. • التسوية المستقلة لحسابات البنك .	• ملاحظة الفصل بين الواجبات . • ملاحظة التسوية المستقلة لحسابات البنك .	• فحص يومية النقدية المحصلة ودفتر الاستاذ العام والملف الرئيسى للمدينين او ميزان المراجعة للقيم الكبيرة وغير العادية .
النقدية التى تم استلامها سجلت فى يومية النقدية المحصلة (الاكتمال)	• الفصل فى الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل فى الدفاتر. • استخدام اشعارات التحويل او قائمة النقدية المعدة مسبقا . • التوقيع الفورى على الشيكات الواردة . • التحقق الداخلى من تسجيل النقدية المحصلة • القوائم الشهرية العادية المرسلة للعملاء	• المناقشة مع الافراد والملاحظة . • المحاسبة عن التتابع الرقمى او فحص القائمة المعدة مسبقا . • ملاحظة التوقيع الفورى على الشيكات الواردة . • فحص التأشير بالتحقق الداخلى . • ملاحظة ما اذا تم ارسال القوائم الشهرية للعملاء .	• التتبع من التحويلات أو القائمة المعدة مسبقا إلى يومية النقدية المحصلة .
ايداع وتسجيل النقدية التى تم استلامها بالقيم التى تم استلامها (الدقة)	• نفس ما تم للهدف السابق. • الموافقة على الخصم النقدى . • مقارنة اجمالى الكميات مع تقارير الملخصات بالحاسب الالكترونى .	• نفس ما تم للهدف السابق. • فحص اشعارات التحويل للتعرف على الموافقة الملائمة . • فحص ملف اجمالى الكميات للتعرف على توقيعات مسجل مراقبة البيانات ، ومقارنة الاجمالى لتقارير الملخصات .	• إثبات استلام النقدية • فحص إشعارات التحويل وفواتير البيع لتحديد ما اذا كان الخصم المسموح به يتفق مع سياسة الشركة.

التبويب الملائم للعمليات المالية للنقدية المحصلة (التبويب)	• استخدام دليل ملائم للحسابات . • الفحص والتحقق الداخلي.	• فحص دليل الحسابات • فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلى .	• فحص المستندات التى تدعم التبويب الملائم للنقدية المحصلة.
تسجيل النقدية المحصلة فى التاريخ الصحيح (التوقيت)	• الاجراءات الخاصة بالتسجيل اليومى للنقدية المحصلة . • التحقق الداخلى .	• ملاحظة عدم تسجيل النقدية المحصلة فى اى نقطة من الزمن . • فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلى.	مقارنة تواريخ الايداعات مع التواريخ فى يومية النقدية المحصلة والقائمة المعدة مسبقا للنقدية المحصلة .
الادراج الملائم للنقدية المحصلة فى الملف الرئيسى للمدينين وتلخيصها على نحو ملائم (الترحيل والترخيص)	• ارسال القوائم الشهرية المعتادة للعملاء . • التحقق الداخلى لمحتويات الملف الرئيسى للمدينين . • مقارنة الملف الرئيسى للمدينين او اجمالى ميزان المراجعة مع رصيد دفتر الاستاذ .	• ملاحظة ما اذا كان يتم ارسال القوائم بالبريد . • فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلى . • فحص التوقيعات فى حساب دفتر الاستاذ للتعرف على حدوث المقارنة .	جمع دفاتر اليومية وتتبع الترحيل الى دفتر الاستاذ والملف الرئيسى للمدينين.

التحقق من تحصيل النقدية Prepare Proof Of Cash Receipts

من إجراءات المراجعة التي يمكن استخدامها على نحو مفيد لاثبات تحصيل نقدية ، ان يتم اختبار ما اذا كانت كافة المبالغ النقدية المحصلة التى تم تسجيلها قد تم ايداعها بحساب البنك . وفى ظل هذا الاختبار يتم تسوية اجمالى النقدية المحصلة التى تم تسجيلها فى يومية النقدية المحصلة بفترة معينة ، شهر مثلا ، مع الايداعات الفعلية بالبنك خلال نفس الفترة . وقد يوجد فرق بين الاثنين فى ضوء انتقال الايداعات وباقى العناصر الاخرى ، ولكن يمكن تسوية ومقارنة القيم . ولا يعد هذا اجرءا مفيدا فى اكتشاف النقدية المحصلة التى لم يتم تسجيلها فى دفاتر اليومية او عند تاخر وقت الايداعات ، ولكن يمكن من خلاله المساعدة فى كشف النقدية المحصلة التى تم تسجيلها ولم يتم ايداعها ، الايداعات التى لم يتم تسجيلها ، القروض التى لم يتم تسجيلها ، القروض البنكية التى تم ايداعها مباشرة فى حساب البنك ، وباقى التحريفات المماثلة . وسيتم التعرض لاثبات المتحصلات والمدفوعات النقدية بالفصل الحادى والعشرين . ويستخدم هذا الاجرءا الذى يستغرق وقتا طويلا عادة فقط فى حالة ضعف انواع الرقابة . وفى

حـــالات نادرة عندما يوجد ضعف خطير بانواع الرقابة تتمثل الفترة التى يتم عنها اجراء يتحقق من النقدية المحصلة فى اجمالى السنة المالية .

اختبار لاكتشاف الاختلاس المرحل من المدينين

Tests To Discover Lapping of Accounts Receivable

يتمثل الاختلاس المرحلي من المدينين ، الذى يمثل احد الانواع المتعارف عليها للاختلاس، فـــي إرجـــاء القيود الخاصة بتحصيل ارصدة المدينين حتى يتم اخفاء العجز الموجود بالنقدية . ويتم ارتكاب الاختلاس بواسطة شخص يكون لديه امكانية التعامل مع النقدية المحصلة ويتم بعد ذلـــك ادخالها الى نظام الحاسب الالكترونى . وبالتالى يتم تأجيل تسيجل تحصيل النقدية من احد العمـــلاء وتغطية العجز عن استلام النقدية من عميل اخر . ويتم تغطية العميل الثانى عن طريق التحصـــيل من عميل ثالث بعد مرور عدة ايام . ويجب ان يستمر الموظف فى تغطية العجز عن طـــريق تكـــرار : الاخـــتلاس المرحلى ، الاحلال محل المال المسروق ، او ايجاد وسيلة اخرى لاخفاء العجز .

ويمكن منع هذا النوع من الاختلاس ببساطة عن طريق الفصل بين الواجبات ويمكن اكتشافه من خـــلال مقارنـــة : الاســـم ، القـــيمة ، والتاريخ المدون فى اشعار التحويل مع القيود فى يومية النقدية المحصـــلة وايصالات الايداع المزدوجة المرتبطة . ونظرا لان هذا الاجراء يستغر وقتا طويل ، يتم عادة تنفيذه فقط عندما يوجد اهتمام محدد بالاختلاس نتيجة القصور فى الرقابة الداخلية .

اختبارات المراجعة للحسابات غير القابلة للتحصيل

Audit Tests For Uncollectible Accounts

يتمـــثل اهـــم هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية يجب ان يظل فى اعتبار المراجع عند قيامه بالتحقق من شطب الارصدة الفردية للمدينين فى وجود تسيجل للشطب . ويتمثل الاهتمام الاكبر عند اختيار الغاء الحسابات واعتبارها غير قابلة للتحصيل فى امكانية قيام العميل بتغطية الاختلاس عن طريق الغاء ارصدة للمدينين تم تحصيلها فعلا. ويتمثل نوع الرقابة الاساسى لمنع هذا النوع من التحريف فى وجود الترخيص المناسب بشطب الحسابت غير القابلة للتحصيل عن طريق تعيين مستوى ادارى يسمح له بذلك بعد القيام بفحص اسباب عدم قيام العميل بالسداد .

وعـــادة ، يســـتغرق الـــتحقق مـــن الحسابات التي يتم شطبها وقتا قصيرا نسبيا . ويتمثل الإجـــراء المناسب في اختبار الموافقة التي تم إصدارها من الشخص الملائم وعند فحص عينة

مـــن الحسابات المشطوبة ، يكون من الضروري للمراجع أن يفحص التوافق بين ملفات العميل للـــتعرف على كيف تم التوصل إلى استنتاج عدم القابلية للتصحيح . ويقوم المراجع في بعض الحـــالات بفحـــص تقارير الائتمان التي إصدارها من الشخص الملائم . وعند فحص عينة من الحســـابات المشـــطوبة ، يكـــون من الضروري للمراجع أن يفحص التوافق بين ملفات العميل للـــتعرف على كيف يتم التوصل إلى استنتاج عدم القابلية للتصحيح . ويقوم المراجع في بعض الحالات بفحص تقارير الائتمان ، وبعدما يتوصل المراجع إلى استنتاج مؤداه أن الحسابات التي تم شطبها من خلال إجراء قيود باليومية العامة قد تم التوصل إليها بشكل مناسب ، يجب أن يتم تتبع العناصر المختارة إلى الملف الرئيسي للمدينين كاختبار للدفاتر .

الرقابة الداخلية الإضافية على أرصدة الحسابات

Additional Internal Controls Over Account Balances

ســـبق تـــناول أنواع الرقابة الداخلية ، اختبارات الرقابة ، والاختبارات الاساسية للعمليات المالية للفئات الخمس من العمليات المالية على انها فعالة ، وفي ضوء تدعيم نتائج الاختبارات الاساسية للعمليات المرتبطة بها هذا الاستنتاج ، سينخفض احتمال التحريف بالقوائم المالية .

بالإضـــافة إلـــى ذلـــك ، يوجد انواع من الرقابة الداخلية يمكن ان ترتبط مباشرة بارصدة الحســـابات ولـــم يكـــن اختبارها كجزء من اختبارات الرقابة او الاختبارات الاساسية للعمليات ، وبالنسبة لدورة المبيعات والتحصيل ، يكون من المحتمل بشكل اكثر ان تتاثر بذلك ثلاثة اهداف للمراجعة ترتبط بالارصدة : القيمة القابلة للتحقق ، الحقوق والالتزامات ، والعرض والافصاح .

وتعـــد القـــيمة القابلة للتحقق هدفا اساسيا من اهداف المراجعة المرتبطة بالارصدة للمدينين بسبب ان امكانـــية تحصـــيل المدينيـــن تمثل عنصرا رئيسيا بالقوائم المالية ولانها تمثل نقطة لعدد من حالات المســـئولية القانونـــية للمحاســـبين . وبالتالى ، من المتعارف عليه ان يتم تحديد الخطر الطبيعى لهدف القيمة القابلة للتحقق عند مستوى مرتفع .

ومن المتعارف عليه استخدام عدد من انواع الرقابة المتعددة لهدف القيمة القابلة للتحقق . واحـــد هذه الانواع هو الموافقة على الائتمان عن طريق شخص مناسب . ويتمثل النوع الثانى فى اعداد ميزان مراجعة زمنى للمدينين على فترات للفحص والمتابعة من قبل المستوى الادارى الملائـــم . امـــا الـــنوع الثالث ، فيتمثل فى سياسة شطب ارصدة الحسابت غير القابلة للتحصيل عندما لا يوجد احتمال لتحصيلها .

وتعد كل من الحقوق والالتزامات والعرض والافصاح مشاكل كبيرة فى اطار المحاسبة عن ارصدة المدينيـــن . وبالـــتالى يجب تعيين افراد اكفاء فى ادارة المحاسبة حتى يتم توفير رقابة كافية على هذين الهدفين المرتبطين بالارصدة .

اثر نتائج اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات

Effect Of Results Of Tests Of Controls and substantive Tests Of Transactions

ســيكون لنـــتائج اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات اثر جوهرى على باقى اجــراءات المــراجعة ، خصوصا الاختبارات الاساسية التفصيلية للأرصدة. وتتمثل أهم جوانب المراجعة التى تتاثر اكثر بكل من اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات المالية بدورة المبــيعات والتحصــيل فـــى ارصدة كل من : المدينين ، النقدية ، مصروف الديون المعدومة ، ومخصـــص الديـــون المشـــكوك فـــى تحصيلها. بالإضافة إلى ، إذا كانت نتائج الاختبارات غير مرضـــية ، يكـــون مـــن الضرورى اجراء اختبارات اساسية اضافية لمدى مناسبة : المبيعات ، مردودات ومسموحات المبيعات، شطب الحسابات غير القابل للتحصيل ، وتشغيل النقدية المحصلة .

وعـــند الانـــتهاء من كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات ، يكون من الضرورى تحليل كل استثناء لتحديد سببه اثره على خطر الرقابة المقدر والذى يؤثر بدوره على دعم خطر الاكتشاف وبالتالى بقية الاختبارات التفصيلية .

ويتمـــثل التأثـــير الأكـــبر لنتائج اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات فى دورة المبيعات والتحصيل على المصادقات الى المدينين . ويتاثر بذلك كل من : نوع المصادقة ، حجم العيـــنة ، وتوقيت الأختيار . وسيتم اخذ اثر الاختبارات على كل من المدينين ، مصروف الديون المعدومة ، ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بالاعتبار .

الاختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balances

ويـــتم تحديـــد الاختبارات التفصيلية الملائمة للتوصل الى ادلة عن ارصدة الحسابات امرا معقدا ، حيـــث يجب ان يتم ذلك على اساس هدف بعد هدف ولوجود العديد من التعليمات التى تؤثر فى قرارات الادلـــة . وعلى سبيل المثال ، يجب ان يأخذ المراجع فى اعتباره المخاطر الكامنة ، الذي قد يختلف عن هدف ونتائج الاختبارات الاساسية للمبيعات والنقدية المحصلة ، والتى تتنوع اهدافهما ايضا .

أهداف المراجعة المرتبطة برصيد المدينين

Accounts Receivable Balance related Audit Objective

وتتمثل هذه الاهداف التسع التى سيتم تطبيقها على المدينين :

1- تـــتفق أرصدة المدينين في ميزان المراجعة الزمني مع القيم بالملف الرئيسي المرتبط بها ، وتم جمع الإجمالي بشكل صحيح ويتفق مع الأستاذ العام (الارتباط بين التفصيلات) .

2- أرصدة المدينين التي تم تسجيلها موجودة فعلا (الوجود) .

3- دقة أرصدة المدينين (الدقة) .

4- تم تبويب أرصدة المدينين على نحو ملائم (التبويب) .

5- صحة الفاصل الزمني لأرصدة المدينين (الفاصل الزمني) .

6- تم إدراج أرصدة المدينين بالقيمة القابلة للتحقق (القيمة القابلة للتحقق) .

7- يوجد حق للعميل على أرصدة المدينين (الحقوق) .

8- تم عرض والإفصاح عن أرصدة المدينين على نحو ملائم (العرض والإفصاح).

تحديد الأهمية النسبية وتقدير مخاطر المراجعة الممكن قبولها والمخاطر الكامنة

Set Materiality and Assess Acceptable Audit Risk And Inherent Risk

يـــبدأ تحديـــد الأهمية النسبية من خلال تحديد المراجع للتقدير الأولي عن الأهمية النسبية للقوائـــم المالـــية ككـــل . ويشمل أيضا توزيع قيمة الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على كل حســـاب رئيســـي بالميزانـــية بما في ذلك المدينين . ويطلق على هذا التوزيع تحديد التحريف المحتمل أو المقبول .

وتـــم تقديـــر مخاطـــر المراجعة المقبولة للقوائم المالية كوحدة ولا يتم عادة توزيعه على مختلف الحسابات او الاهداف .

وتـــم تقديـــر المخاطر الكامنة لكل هدف خاص بحساب مثل حسابات المدينين ، وتم تقديره عند مستوى منخفض لكل الاهداف عدا القيمة القابلة للتحقق .

تقدير مخاطر الرقابة فى دورة المبيعات والتحصيل

Assess Control Risk For Sales and Collection Cycle

وترتبط انواع الرقابة الداخلية على نحو محدد باهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية لفئات من العمليات المالية . وتتمثل الفئتين الرئيسيتين فى دورة المبيعات والتحصيل فى كل من المبيعات والنقدية المحصلة .

ويجـب على المراجع ان يربط مخاطر الرقابة لاهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية بـاهداف المـراجعة المرتـبطة بالارصدة عند تحديد مخاطر الاكتشاف المخطط وادلة المراجعة المخططة للاختبارات التفصيلية للارصدة .

ويجدر الإشارة إلى جانبين للعلاقات الظاهرة بالشكل (11/6) :

A- بالنسـبة للمبـيعات ، يؤثر هدف المراجعة المرتبط بوجود العملية المالية على هدف المراجعة بوجود الرصيد ، ولكن بالنسبة للنقدية المحصلة ، يؤثر هدف المراجعة المرتبط بوجود الرصيد ، على هدف المراجعة المرتبط باكتمال الرصيد ويوجد علاقة مماثلة مع هدف المراجعة المرتـبط بوجود الرصيد ، على هدف المراجعة المرتبط باكتمال الرصيد . ويوجد علاقة مماثلة مـع هدف المراجعة المرتبط باكتمال العملية المالية . ويرجع السبب في هذه النتيجة التي تدعو للاندهـاش إلـى حـد ما إلى أن زيادة المبيعات تؤدى إلى زيادة المدينين ، ولكن زيادة النقدية المحصلة تؤدى إلى نقص المدينين . وعلى سبيل المثال ، يؤدى تسجيل المبيعات التي لا وجود لهـا إلى انتهاك كل من هدف المراجعة المرتبط بوجود العملية المالية وهدف المراجعة المرتبط بوجـود الرصـيد (كلاهما يمثل زيادة Overstatements) أما تسجيل عملية النقدية المحصلة التي لم تحدث يؤدى إلى انتهاك هدف المراجعة المرتبط بوجود العملية المالية ، ولكنه يؤدى إلى انـتهاك هـدف المراجعة المرتبط بانتهاك اكتمال الرصيد للمدينين ، لان رصيد المدين الذي لم يحصل بالفعل لم يعد موجودا في الدفاتر .

B- يوجـد ثلاثة أهداف للمراجعة ترتبط بأرصدة المدينين لا تتأثر بمخاطر الرقابة المقدر لفئات العملـيات المالـية . وهـى : القيمة القابلة للتحقق ، الحقوق ، والعرض والإفصاح . وعندما يرغب المراجع في تخفيض خطر الرقابة المقدر إلى أقل من الحد الأقصى لهذه الأهداف الثلاثة ، يتم تعريف أنواع منفصلة من الرقابة واختبارها .

الشكل (11/6)

العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة في دائرة المبيعات والتحصيل

أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة المدينين

فئة العملية المالية	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	الارتباط بين التفصيلات	الوجود	الاكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض و الإفصاح
المبيعات	الوجود		×							
	الاكتمال			×						
	الدقة				×					
	التبويب					×				
	التوقيت						×			
	الترحيل والتلخيص	×								
النقدية المحصلة	الوجود			×						
	الاكتمال		×							
	الدقة				×					
	التبويب					×				
	التوقيت						×			
	الترحيل والتلخيص	×								

11/4 الإجراءات التحليلية للحسابات في دورة المبيعات والتحصيل

Analytical Procedures of Sales and Collecting Cycle

يتم تنفيذ معظم الاجراءات التحليلية بعد تاريخ اعداد الميزانة ، ولكن يتم تنفيذها قبل اداء الاختبارات التفصيلية للارصدة . حيث لا يوجد اضافة كبيرة للاستنتاجات التى يتوصل اليها المراجع اذا تم تنفيذ الاجراءات التحليلية قبل ان يقوم العميل بتسجيل كافة العمليات المالية الخاصة بالسنة محل المراجعة واصدار القوائم المالية النهائية .

ويوضح الجدول (11/7) أمثلة للأنواع الرئيسية للنسب المالية والمقارنات فى دورة المبيعات والتحصيل والتحريفات التى يحتمل اكتشافها بواسطة الاجراءات التحليلية . ومن الضرورى ان يتم

ملاحظة تاثر الحسابات فى كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالى عند قراءة عمود "التحريفات الممكنة" وعلى سبيل المثال ، عندما ينفذ المراجع الاجراءات التحليلية على المبيعات ، يتم التوصل الى الادلة من كل من المبيعات والمدينين .

وبالإضافة إلى الإجراءات التحليلية المذكورة فى الجدول (11/7) ، يجب ايضا ان يتم فحص القيم الكبيرة وغير العادية فى رصيد المدينين ، وتتمثل حسابات المدينين الفردية التى تتطلب اهتمام خاصا فى : الارصدة ذات الحجم الكبير، الحسابات التي لم يتم تحصيلها لفترة زمنية طويلة، حسابات المدينين الخاصة بالشركات التابعة والمديرين والموظفين الكبار والوحدات المرتبطة وارصدة الائتمان . ويجب على المراجع فحص قائمة بالحسابات (ميزان المراجعة الزمني) الموجودة في تاريخ إعداد الميزانية لتحديد الحسابات التى تتطلب فحصا اضافيا .

ويتم ادراج استنتاجات المراجع عن الاجراءات التحليلية بدورة المبيعات والتحصيل وتعد الاجراءات التحليلية احد الاختبارات الاساسية وبالتالى يتم تنفيذها لتخفيض مدى احتياج المراجع للاختبارات التفصيلية للارصدة فى حالة ما اذا كانت نتائجها مرضية .

الاختبارات التفصيلية في حسابات المدينين

Design Tests Of Details Of Accounts Receivable

يتوقف المدى الملائم للاختبارات التفصيلية للأرصدة على العوامل المدرجة في قائمة تخطيط الأدلة حيث يتم تحديد مخاطر الاكتشاف المخططة لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة المدينين . ويجب على المراجع أن يتخذ قرارا للتوصل إلي مخاطر الاكتشاف المخطط لكل هدف ، ويتم ذلك بـــناء علـــى استخدام الحكم الشخصي في دمج الاستنتاجات التي تم التوصل إليها عن كل عامل سبق إدراجه في الصفوف السابقة على صف خطر الاكتشاف المخطط .

ويعـــد دمج العوامل التي تحدد مخاطر الاكتشاف المخطط أمرا معقدا حيث يتم قياس كل عامل على نحو غير دقيق ، كما أن الوزن الملائم الذي سيتم تخصيصه لكل عامل يتوقف بشكل أساسي على التقرير الشخصي للمراجع. ومن جانب آخر ، فإنه توجد علاقة وثيقة بين كل عامل ومخاطر الاكتشاف المخطط .

وعلى سبيل المثال ، يعلم المراجع أن ارتفاع المخاطر الكامنة أو مخاطر الرقابة يؤدى إلى تخفـــيض مخاطر الاكتشاف المخططة وزيادة الاختبارات الأساسية المخططة، بينما يؤدى توافر نتائج جيدة عن الاختبارات الأساسية للعمليات إلى زيادة خطر الاكتشاف المخطط وتخفيض باقي الاختبارات الأساسية المخططة .

الجدول (11/7)

الإجراءات التحليلية الخاصة بدائرة المبيعات والتحصيل

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن
مقارنة نسبة هامش المساهمة مع نفس النسبة للعام السابق (لكل خط إنتاج)	الزيادة أو النقص في المبيعات والمدينين
مقارنة المبيعات شهريا (لكل خط إنتاج) عبر الزمن .	الزيادة أو النقص في المبيعات والمدينين
مقارنة مردودات ومسموحات المبيعات كنسبة مئوية من إجمالي المبيعات مع نفس النسبة للعام السابق (لكل خط إنتاج) .	الزيادة أو النقص في مردودات ومسموحات المبيعات والمدينين
مقارنة أرصدة العملاء الفردية التي تبلغ قيمة محددة مع ما يقابلها في السنوات السابقة .	التحريفات في المدينين وحسابات قائمة الدخل المرتبطة
مقارنة عدد الأيام التي ظلت في حسابات المدينين دون تحصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة .	التعرف على حسابات المدينين وغير القابلة للتحصيل ومصروفات الديون المعدومة .
مقارنات الفئات الزمنية كنسبة مئوية من المدينين مع ما يقابلها في السنوات السابقة.	الزيادة أو النقص في مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروفات الديون المعدومة.
مقارنة مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل كنسبة مئوية من المدينين مع ما يقابلها في السنوات السابقة .	الزيادة أو النقص في مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروف الديون المعدومة .

ويـــتم تنفـــيذ استنتاج المراجع حول ما إذا كانت أدلة المراجعة المخططة لهدف معين تعد مرتفعة ، متوسطة أو منخفضة من خلال تحديد كل من : أدلة المراجعة الملائمة ، حجم العينة ، العناصر التي سيتم اختيارها ، والتوقيت .

11/5 الاختبارات التفصيلية للأرصدة Tests Of Details Of Balances

تــتعلق الاختـــبارات التفصـــيلية للأرصــــدة في كافة الدورات بحسابات الميزانية ، ومع ذلك لا يتم تجـــاهل حســـابات قائمـــة الدخل لا نه يتم التحقق منها كمنتج عارض عند اختبار حسابات الميزانية .

وعلـــى ســـبيل المثال ، إذا قام المراجع بإجراء مصادقات لأرصدة المدينين واكتشف وجود زيادة نتيجة وجود أخطاء في إعداد فواتير العملاء ، ستتم الزيادة في كل من المدينين والمبيعات .

ويعد ارسال المصادقات الى المدينين اكثر الاختبارات التفصيلية للارصدة اهمية .

الجمع الصحيح لحسابات المدينين واتفاقها مع كل من الملف الرئيسي والاستاذ العام

Accounts Receivable are Correctly Added and Agree With Master File and The General Ledger

يـــتم بناء معظم اختبارات حسابات المدينين ومخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل على مـــيزان المراجعة الزمنى Aged Trial Balance . ويتمثل ميزان المراجعة الزمنى فى قائمة بارصدة الملف الرئيسى لحسابات المدينين فى تاريخ اعداد الميزانية . ويتضمن ارصدة العملاء الفـــردية الـــتى لـــم تدفع بعد وبيان تحليلى لكل رصيد يوضح الوقت المنقضى بين تاريخ البيع وتاريخ الميزانية .

ويعـــد اختبار المعلومات الواردة فى ميزان المراجعة الزمنى لهدف الارتباط بين التفصيلات اجـــراء ضرورى للمراجعة . ومن المعتاد عليه ان يتم ذلك قبل اجراء اية اختبارات اخرى حتى يتأكد المراجع من ان المجتمع الذى يتم اختباره يتفق مع كل من الاستاذ العام والملف الرئيسى للمدينيـــن . حيـــث يجـــب اختـــبار جمع العمود الاجمالى والاعمدة التى تصف التطور الزمنى للارصدة ، ويجب ايضا مقارنة الاجمالى بميزان المراجعة مع الاستاذ العام . بالاضافة الى ذلك ، يجـــب تتـــبع عيـــنة من الارصدة الفردية الى المستندات الداعمة مثل فاتورة البيع المزدوجة للـــتحقق من اسم العميل ، الرصيد ، والتطور الزمنى الصحيح . ويتوقف مدى الاختبار الخاص بالارتـــباط بيـــن التفصيلات على : عدد الحسابات ، درجة اختبار الملف الرئيسى خلال مرحلة اختـــبارات الـــرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات ، ومدى وجود تحقق للجدول من المراجع الداخلى او اى شخص مستقل قبل ان يتم تقديمه الى المراجع .

وجود أرصدة المدينـين التي تم تسجيلها Recorded Accounts Receivable Exist

يعـــد ارســـال المصادقات الى العملاء للتعرف على الارصدة بهم اكثر الاختبارات التفصيلية اهمـــية لـــتحديد مـــدى وجـــود ارصدة المدينين التى تم تسجيلها . وعندما لا يستجيب العملاء للمصـــادقات ، يقـــوم المـــراجعون ايضا بفحص المستندات الداعمة للتحقق من شحن البضائع والحصـــول على ادلة عن تحصيل النقدية بعد ذلك لتحديد ما اذا كان قد تم تحصيل الحسابات .

وعـــادة لا يقــوم المـــراجعون بفحص المستندات الداعمة او الحصول على ادلة بشأن تحصيل النقدية بعد ذلك لاى حساب تم استلام المصادقة عنه فى العينة المختارة ، ولكن يتم القيام بذلك للحصول على ادلة بديلة على نحو مكثف فى حالة عدم الاستجابة .

تم إدراج أرصدة المدينين الموجودة Exiting Accounts Receivable are Included

مـــن الصعب اختبار ارصدة الحسابات التى تم حذفها من ميزان المراجعة الزمنى فيما عدا الاعتماد على طبيعة التوازن الخاص فى الملف الرئيسى للمدينين وعلى سبيل المثال ، اذا قام العمـــيل بالصـــدفة باستبعاد رصيد أحد المدينين من ميزان المراجعة ، ستتمثل الوسيلة الوحيدة لاكتشـــاف ذلك فى جمع ميزان المراجعة لارصدة المدينين وتسوية الرصيد مع حساب المراقبة بالاستاذ العام .

فـــإذا لـــم يتم تسجيل كافة المبيعات الى عميل فى يومية المبيعات ، سيكون من المستحيل اكتشاف الـــنقص فـــى ارصدة المدينين من خلال الاختبارات التفصيلية للأرصدة، وعلى سبيل المثال ، نادرا ما يرســـل المـــراجع مصـــادقة عن ارصدة المدينين الى العملاء الذين يبلغ رصيدهم الصفر ، ويرجع ذلك جزئـــيا الـــى ان البحوث اظهرت عدم احتمال استجابة العملاء للرد على طلبات المصادقى التى تظهـــر وجـــود تخفيض فى الارصدة الخاصة بهم ، ويمكن أن يتم اكتشاف التخفيض فى قيمة المبـــيعات والمدينيـــن على نحو افضل من خلال الاختبارات الاساسية للعمليات المالية التى تم شـــحنها ولم يتم تسجيلها (هدف الاكتمال لاختبارات العمليات المالية للمبيعات) وأيضا من خلال الاجراءات التحليلية.

دقة أرصدة المديـنين Accounts Receivable are Accurate

يعـــد ارســـال المصـــادقات الـــى حسابات يتم اختيارها من ميزان المراجعة أكثر الاختبارات التفصـــيلية للارصـــدة شيوعا لدقة ارصدة المدينين . فغذا لم يستجب العملاء لطلبات المصادقة ، يقـــوم المـــراجعون باختبار المستندات الداعمة بنفس الاسلوب الذى تم وصفه فى هدف الوجود . ويـــتم تنفـــيذ اختبارات المديونية والدائنية للارصدة الفردية للعملاء عن طريق اختبار المستندات الداعمة للشحن وتحصيل النقدية .

التبويب الملائم لأرصدة المدينين

Accounts Receivable are Properly Classified

عـادة مـا يكـون من السهل نسبيا تقييم تبويب ارصدة المدينين عن طريق فحص ميزان المـراجعة الزمنى للمستحقات ذات الاهمية النسبية من الوحدات التابعة والمديرين والموظفين الكبار او الوحدات المرتبطة الاخرى . فإذا تم ادراج اوراق القبض او حسابات لا يجب تبويبها كاصـول مـتداولة ضـمن الحسابات العادية ، يجب ان يتم فصلها . وأخيرا، إذا كان للأرصدة الدائنة في حسابات المدينين اهمية نسبية، فإنه من الملائم ان يتم تبويبها كدائنين .

ويوجـد علاقة وثيقة بين هدف التبويب الذى يتم مناقشته الان وهدف العرض والافصاح . حيث يـتعلق التبويـب بـتحديد اذا كـان العميل محل المراجعة قد اجرى التبويبات المنفصلة الصحيحة لارصدة المدينين . اما العرض والافصاح فيتعلق بالتأكد من ان التبويب قد تم عرضه على نحو ملائم . وعلى سبيل المثال ، فى ظل هدف التبويب ، يقوم المراجع بتحديد ما اذا كانت المستحقات من الوحدات المرتبطة قد تم فصلها فى ميزان المراجعة الزمنى . اما فى ظل هدف العـرض والافصـاح ، يقوم المراجع بتحديد ما اذا كانت العمليات المالية قد تم اظهارها بشكل صحيح فى القوائم المالية .

صحة الفاصل الزمني لأرصدة المدينين

Cutoff For Accounts Receivable Is Correct

يمكـن أن تحـدث الـتحريفات المـتعلقة بالفاصـل الزمني لكل من المبيعات ، مردودات ومسموحات المبيعات ، والنقدية المحصلة . ويحدث ذلك عندما تسجل العمليات المالية الخاصة بالفـترة الحالـية فى الفترة التالية او عندما تسجل العمليات المالية الخاصة بالفترة التالية فى الفترة الحالية .

وتـتماثل اختبارات هدف الفاصل الزمنى بغض النظر عن نوع العملية المالية ولكن تتنوع الاجـراءات الخاصـة به . ويتمثل الهدف فى التحقق من ما اذا كانت العمليات المالية التى تتم قرب نهاية الفترة المحاسبية قد تم تسجيلها فى الفترة الملائمة . ويعد هدف الفاصل الزمنى احد أكثر الاهداف اهمية فى الدائرة لان التحريف فى الفاصل الزمنى يمكن ان يؤثر بشكل كبير على دخـل الفترة الحالية وعلى سبيل المثال ، يمكن ان يؤثر الادراج المتعمد او غير المتعمد للعديد مـن كمـيات المبيعات الكبيرة التى تخص الفترة القادمة فى الفترة الحالية او الاغفال المتعمد

للعديد من المبيعات ومردودات المبيعات الخاصة بالفترة الحالية على صافى الدخل ، حيث ينتج عن ذلك زيادة كبيرة به فى ضوء مفهوم الاهمية النسبية .

وحـــتى يمكن تحديد منطقية الفاصل الزمنى ، يجب وجود منهج من ثلاثة خطوات : اولا : تحديـــد المعايـــير المناسبة للفاصل الزمنى Criteria For Cutoff ثانيا : تقييم ما اذا كان العميل محل المراجعة قد وضع الاجراءات الكافية للتأكد على وجه مناسب من الفاصل الزمنى ، وثالثا : يجب اختبار ما اذا كان قد تم التوصل الى فاصل زمنى مناسب .

الفاصل الزمنى للمبيعات

يتمـــثل المعـــيار المســـتخدم بواســـطة معظم العملاء الذين يعملون فى الانشطة التجارية والصـــناعية لـــتحديد توقيت حدوث المبيعات فى شحن البضائع ، ولكن يتم فى بعض الشركات تســـجيل الفـــاتورة فى الوقت الذى يتم فيه نقل الملكية . ويمكن ان يتم نقل الملكية قبل الشحن (كما في حالة البضائع غير مكتملة التصنيع) ، أو في وقت الشحن ، او بعد ان يتم الشحن فعلا. وحـــتى يـــتم القـــياس الصـــحيح لدخل الفترة الحالية ، يجب استخدام طريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان يتم تطبيقها بشكل متسق .

ويتمثل اهم جانب فى تقييم طريقة العميل الخاصة بالتوصل الى فاصل زمنى يمكن الاعتماد علـــيه فـــى تحديـــد الاجرءا الذى سيتم استخدامه . فعندما يقوم العميل باصدار مستندات شحن سابقة الترقيم على نحو متسلسل ، يكون الامر فى العادة بسيطا لتقييم واختبار الفاصل الزمنى . واكـــثر من ذلك ، يعزز ايضا الفصل بين الواجبات الخاصة بوظائف الشحن واعداد الفواتير من احتمال تسجيل العمليات المالية فى الفترة المناسبة . ومع ذلك ، اذا تم الشحن بواسطة الشاحنة الخاصـــة بالشـــركة ، او اذا تـــم اســـتخدام دفاتر شحن غير مرقمة ، او اذا تم الشحن واعداد الفواتـــير بواسطة افراد يعملون فى ادارة واحدة على نحو لايوجد فيه استقلال بين الوظيفتين ، قد يكون من الصعب ان لم يكن من المستحيل التأكيد من وجود فاصل زمنى دقيق .

وعـــندما تكون الرقابة الداخلية لدى العميل محل المراجعة ملائمة ، يمكن عادة التحقق من الفاصـــل الزمـــنى من خلال الحصول على رقم مستند الشحن لاخر عملية شحن تمت فى نهاية الفترة ومقارنة هذا الرقم مع المبيعات المسجلة فى الفترة الحالية والتالية .

الفاصل الزمني لمردودات ومسموحات المبيعات

تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ان يتم مقابلة مردودات ومسموحات المبيعات مع المبيعات المرتبطة بها فى حالة وجود اهمية نسبية لحجم مردودات ومسموحات المبيعات . وعلى سبيل المثال ، اذا تم رد شحنات تخص الفترة الحالية فى الفترة التالية ، تتمثل المعالجة الصحيحة فى ادراج مردودات المبيعات فى الفترة الحالة . وفى معظم الشركات ، برغم ذلك ، يتم تسجيل مردودات ومسموحات المبيعات فى الفترة المحاسبية التى وقعت بها ، فى ظل وجود افتراض مؤداه التعادل التقريبى ، حيث تتوازن القيم فى بداية ونهاية الفترة المحاسبية . ويعد ذلك امرا مقبولا طالما كانت القيم لا تتسم بالاهمية النسبية .

وعندما يثق المراجع ان العميل قد قام بتسجيل كافة مردودات ومسموحات المبيعات على الفور ، تكون اختبار الفاصل الزمنى بسيطة ومباشرة . ويمكن للمراجع اختبار المستندات الداعمة لعينة من مردودات ومسموحات المبيعات المسجلة خلال عدد من الاسابيع تلى تاريخ الاقفال لتحديد التاريخ الاصلى للبيع . فإذا كانت القيم المسجلة فى الفترة التالية تختلف بشكل جوهرى عن المردودات والمبيعات غير المسجلة فى بداية الفترة محل المراجعة ، يجب ان يتم اخذ التسوية فى الاعتبار . فإذا تم تقييم الرقابة الداخلية على مردودات ومسموحات المبيعات المسجلة على انها غير فعالة ، يجب ان يتم استخدام عينة كبيرة للتحقق من الفاصل الزمنى .

الفاصل الزمنى للنقدية المحصلة

يعد وجود فاصل زمنى ملائم للنقدية المحصلة فى معظم عمليات المراجعة امرا اقل اهمية بالمقارنة مع الفاصل الزمنى للمبيعات او الفاصل الزمنى لمردودات ومسموحات المبيعات ، نظرا لان الفاصل غير الملائم للنقدية يؤثر فقط على النقدية وارصدة المدينين ولا يؤثر على الارباح . وعلى الرغم من ذلك ، اذا كان للتحريف اهمية نسبية ، فيمكن ان يؤثر على عدالة عرض هذه الحسابات ، خصوصا عندما يتسم رصيد النقدية بالصغر او اذا كان له رصيد سلبى .

ومن السهل اختبار تحريف الفاصل الزمنى للنقدية المحصلة (عادلة ما يشار اليه بامساك دفتر مفتوح للنقدية المحصلة) عن طريق تتبع النقدية المحصلة المسجلة الى الايداعات بالبنك بكشف البنك فى الفترة التالية .

وتتوقف مصادقة ارصدة المدينين ايضا الى حد ما على كشف تحريفات الاصل الزمنى لكل من المبيعات ، مردودات ومسموحات المبيعات والنقدية المحصلة خاصة فى حالة وجود فترة طويلة بين

تاريخ حدوث العملية المالية وتاريخ تسجيلها . ومع ذلك ، اذا كانت هذه الفترة تتمثل فى ايام قليلة ، قد يسبب تأخير تسليم البريد تداخل تحريفات الفاصل الزمنى مع الفروق الزمنية المعتادة . وقد يكون الأمر صعبا على المراجع لان يقيم ما اذا ما وقع بشكل تحريفا للفاصل الزمنى او فرقا زمنيا عندما تكون الاستجابة على المصادقة هى مصدر المعلومات . ويتطلب مثل هذا الموقف فحصا اضافيا ، مثل فحص المستندات الرئيسية .

إدراج أرصدة المدينين بالقيمة القابلة للتحقق

Accounts Receivable is stated at Realizable Value

يتم تنفيذ الاختبارات الخاصة بهدف القيمة القابلة للتحقق بفرض تقييم حساب مخصص الحسابات المشكوك فى تحصيلها . وتتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ان يتم ادراج رصيد المدينين بالقيمة التى سيتم تحصيلها فى النهاية ، والتى تتمثل فى اجمالى رصيد المدينين مطروحا منه رصيد المخصص . ويتمثل تقدير العميل لاجمالى القيمة التى لن يتم تحصيلها فى قيمة مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل . وعلى الرغم من انه لا يمكن التنبؤ بدقة بالمستقبل ، يكون من الضرورى للمراجع ان يقيم ما اذا كانت قيمة المخصص مقبولة فى ضوء كافة الحقائق المتاحة .

وتتمثل نقطة البداية فى تقييم مخصص الحسابات المشكوك فى تحصيلها فى فحص نتائج اختبارات الرقابة التى تتعلق بسياسة الائتمان لدى العميل . فإذا لم يكن هناك تغيير فى سياسة الائتمان لدى العميل وتتضح اتفاق نتائج اختبارات سياسة الائتمان والموافقة على الائتمان مع ما يقابلها فى السنة السابقة ، يجب ان يعكس التغيير فى فحص الحسابات المشكوك فى تحصيلها تلك التغييرات الخاصة بالظروف الاقتصادية وحجم المبيعات فقط . ومع ذلك ، اذا حدث تغيير فى سياسة الائتمان لدى العميل او فى درجة تنفيذ وظائفها على نحو صحيح بشكل كبير ، يجب ان يتم توخى الحذر الشديد لاخذ اثار هذه التغييرات فى الاعتبار ايضا .

ومن السبل المتعارف عليها لتقييم مدى كفاية المخصص القيام بالفحص الدقيق للحسابات غير الجارية فى ميزان المراجعة الزمنى لتحديد اى هذه الحسابات لم يتم تحصيلها بعد تاريخ اعداد الميزانية . ويمكن بعد ذلك مقارنة حجم والفترة الزمنية للرصيد غير المحصل مع المعلومات المماثلة بالسنوات السابقة لتقييم ما اذا كانت قيمة المستحقات غير الجارية قد زادت او انخفضت عبر الزمن . ويمكن ايضا ان توفر : فحص ملفات الائتمان ، المناقشة مع مدير

الائتمان ، وفحص ملف المراسلات لدى العميل رؤية عن قابلية الحسابات للتحصيل . وتعد هذه اجــراءات هامــة جــدا اذا كان هناك ارصدة كبيرة بعدد صغير فى صورة غير جارية ولم يتم تحصيلها فى الوقت المعتاد.

ويوجـد مأزقيــن عند تقييم المخصص عن طريق فحص الارصدة غير الجارية الفردية فى ميزان المــراجعة الزمنى . اولا ، يتم تجاهل الحسابات الجارية عند تحديد مدى كفاية المخصص ، حتى على الــرغم من ان هذه القيم ستكون بلاشك اكثر قابلية للتحصيل . ثانيا ، سيكون من الصعب مقارنة نتائج الســنة الحالــية مــع تلــك الخاصة بالسنوات السابقة وفقا لهذا الاساس غير الهيكلى . فإذا اصبحت الحســابات غــير قابلة للتحصيل بشكل مستمر طوال فترة تشمل عدد من السنوات ، فإنه يجب التحقق مــن هذه الحقيقة . ويتمثل السبيل لتجنب هذه المصاعب فى تحديد تاريخ لشطب الديون المعدومة لفترة مــن الزمــن كاطار يتم الرجوع اليه عند تقييم مخصص السنة الحالية . وكمثال ، اذا كان من الناحية التاريخــية هــناك نســبة مئوية معينة من اجمالى كل فئة زمنية تعد غير قابلة للتحصيل ، سيكون من السهل نسبيا حساب ما اذا كان المخصص قد تم التوصل اليه على نحو مناسب .

مصروف الدين المعدوم

بعدما يشعر المراجع بالرضاء عن مخصص الحسابات المشكوك فى تحصيلها ، من السهل علــيه الــتحقق مــن مصــروف الديــن المعدوم . وبفرض ان: 1) الرصيد الافتتاحى لحساب المخصــص قد تم التحقق منه كجزء من المراجعة السابقة ، 2) تم التحقق من شطب الحسابات غــير القابلــة للتحصــيل كجزء من الاختبارات الاساسية للعمليات ، 3) تم التحقق من الرصيد الخــتامى لحســاب المخصص باستخدام وسائل متنوعة . وبالتالى فإن مصروف الدين المعدوم يمثل الرصيد المتبقى الذى يمكن التحقق منه باستخدام اختبار اعادة الاداء .

للعميل حقوق على ارصدة المدينين

The Client has Rights to Accounts Receivable

لا تسبب حقوق العميل على ارصدة المدينين عادة اية مشكلة فى المراجعة لان المستحقات عــادة مــا تــتعلق بالعمــيل ، ولكن فى بعض الحالات يتم وضع جزء من المستحقات الخاصة بالمدينيــن فى صورة ضمان للرهن ، او تخصيصه الى شخص اخر ، او تحويله لوكيل تجارى او بــيعه مقــابل خصم . وعادة ما لا يدرك المدينون وجود مثل هذه الامور ، وبالتالى لن تلقى المصادقات الضوء عليها . ويتم عادة : فحص محاضر اجتماعات مجلسس الادارة ، المناقشات

مــع العميل ، المصادقة الى البنوك ، وفحص ملفات المراسلات حتى يمكن الكشف بشكل كافعن الحالات التى يكون فيها للعميل حقوق محدودة على المستحقات من المدينين .

العرض والافصاح الملائمين عن ارصدة المدينين

Accounts Receivable Presentation and Disclosure are Proper

بالاضـــافة الـــى اختبار البيان الملائم للقيمة النقدية فى دفتر الاستاذ العام ، يجب ان يحدد المراجع ايضـــا ان المعلومـــات الخاصـــة برصيد الحساب الناتجة عن دورة المبيعات والتحصيل قد تم عرضها والافصـــاح عنها على نحو ملائم فى القوائم المالية . ويجب على المراجع ان يقرر ما اذا كان العميل قد قـــام بدمج القيم الخاصة بالمعلومات عن الوحدات المرتبطة والافصاح عنها على نحو ملائم فى القوائـــم المالية . وحتى يمكن تقييم مدى كفاية العرض والافصاح ، يجب ان يلم المراجع بفهم شامل لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومتطلبات العرض والافصاح .

ويتمثل الجانب الهام فى التقييم فى تقرير ما اذا كانت القيم ذات الاهمية النسبية والتى تتطلب افصاحا منفصلا قد تم فصلها فعلا فى القوائم المالية . وعلى سبيل المثال ، يجب فصل المستحقات من كبار الموظفين والشركات التابعة عن حسابات المدينين الخاصة بالعملاء فى حالة كبر قيم هذه المستحقات فى اطار مفهوم الاهمية النسبية . وبشكل مماثل ، فى ظل متطلبات هيئة سوق المال ، يكـــون مـــن الضـــرورى الافصاح بشكل منفصل عن المبيعات والاصول لانشطة العمل المختلفة . ويتطلـــب التجميع المناسب لارصدة الاستاذ العام فى القوائم المالية ان يتم دمج ارصدة الحسابات الـــتى تتناسب المستخدمين الخارجين للقوائم المالية . فإذا تم ادراج كافة الحسابات بالاستاذ العام بشـــكل منفصـــل ، سيعن المبيعات والاصول لانشطة العمل المختلفة . ويتطلب التجميع المناسب لارصـــدة الاستاذ العام فى القوائم المالية ان يتم دمج ارصدة الحسابات التى تتناسب المستخدمين الخارجيـــن للقـــوائم المالية . فإذا تم ادراج كافة الحسابات بالاستاذ العام بشكل منفصل ، سيصاب مستخدمى القوائم المالية بالتشوش بدلا من ادراك الحقائق على نحو جيد .

ويجـــب علـــى المراجع كجزء من العرض والافصاح الملائمين ان يقيم مدى كفاية الملحوظات Footnotes المرفقة بالقوائم المالية . وكانت احدى اهم القضايا فى تاريخ المهنة Continental Vending Case تـــدور بصفة اساسية حول مدى كفاية الافصاح فى ملحوظة عن المستحقات من شـــركة تابعـــة . ويجب ان يتضمن الافصاح المطلوب فى الملحوظة معلومات عن : الرهن ، الخصم الـــنقدى ، تحويـــل ارصدة المدينين لوكيل تجارى ، تخصيص ارصدة المدينين لشخص اخر ، والقيم

المستحقة من الاطراف المرتبطة . وبالطبع ، لكى يتم تقييم مدى كفاية هذه الحالات من الافصاح ، سيكون من الضرورى اولا معرفة مدى وجودها ومعرفة معلومات كاملة عن طبيعتها .

11/6 المصادقة إلى المدينين Confirmation Of Accounts Receivable

تمثل المصادقة الى المدينين Confirmation Of Accounts Receivable احد اكثر اجراءات المراجعة اهمية . ويتمثل الغرض من ارسال المصادقات للمدينين فى تحقيق اهداف : الوجود ، الدقة ، والفاصل الزمنى .

ويتطلب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين إجراءين أساسيين للمراجعة : إرسال المصادقات للمدينين والجرد الفعلي للمخزون . وتعد هذه المتطلبات نتيجة مباشرة لقضية شهيرة حدثت في عام 1938 ، McKesson and Robbins والتي لم يتم من خلال المراجعة الخاصة بها اكتشاف قدر كبير من الغش نتيجة تضمين قيم زائفة بكل من المدينين والمخزون . وكان ذلك تدعيما كبيرا لإثبات أن إرسال المصادقات للمدينين والجرد الفعلي للمخزون سيؤديان إلى إلقاء الضوء على حدوث الغش ، ولكن لم يكن يتم تنفيذ أي من هذين الإجراءين بشكل عادى في ذلك الوقت ونظرا لحدوث رد فعل قوى في المجتمع ، صوت أعضاء المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونين للمطالبة بتنفيذ هذين الاجرائين عندما يتم إصدار تقرير نظيف .

وفيما بعد ، تم تعديل المعيار الخاص بالمصادقات فى نشرة معايير المراجعة رقم 67 لعرض متطلب يسمح باصدار تقرير نظيف على الرغم من عدم ارسال مصادقة للمدينين فى حالة وجود احد الحالات الثلاث التالية : 1) عدم الاهمية النسبية لارصدة المدينين ، 2) اعتبار المراجع المصادقات دليلا غير فعال لانه من المحتمل ان تكون معدلات الاستجابة غير كافية او لايعتمد عليها ، أو 3) انخفاض المستوى الموحد للخطر الطبيعى وخطر الرقابة ويمكن جمع الادلة الاساسية الاخرى للتوصل الى القدر الكافى من الادلة . فإذا قرر المراجع عدم ارسال مصادقات الى المدينين ، فيجب ان يتم تبرير ذلك بشكل موثق فى اوراق العمل . ومن المحتمل ان يؤدى هذا الى التغيير فى المتطلبات ، وبصفة خاصة فى الحالة الثالثة ، الى تخفيض استخدام المصادقات فى الممارسة العملية . فإذا كان لدى العميل رقابة داخلية فعالة ومستوى منخفض من الخطر الطبيعى بدائرة المبيعات والتحصيل ، يجب على المراجع عادة ان يحقق متطلبات الادلة عن طريق استخدام : اختبارات الرقابة ، الاختبارات الاساسية للعمليات ، والاجراءات التحليلية .

قرارات المصادقة Confirmation Decisions

عـند تنفـيذ اجراءات المصادقة ، يجب على المراجع ان يقرر : نوع المصادقة الذى سيتم استخدامه ، توقيت الاجراءات ، حجم العينة ، والعناصر الفردية التى سيتم اختيارها .

نوع المصادقة

يوجـد نوعان شائعان من المصادقات يتم استخدامهما للتأكد من أرصدة المدينين الإيجابية Positive والسـلبية Negative . وتتمثل المصادقة الإيجابية في وسيلة اتصال يتم توجيهها إلـى المديـن ويتم فيها الطلب منه بالتأكيد بشكل مباشر ما إذا كان الرصيد الموجود في طلب المصـادقة يعـد رصـيدا صـحيحا أو رصـيد غير صحيح . يوضح الشكل (11/8) مثلا على المصـادقة الإيجابـية ويجـب ملاحظة أن المصادقة في هذا الشكل تمثل أحد اكبر الأرصدة في ميزان المراجعة الزمني بالشكل (11/9) ويطلق على النوع الثاني من المصادقة الإيجابية شكل المصادقة الخالي Blank Confirmation Form ، ولا يتضمن هذا النوع تحديد القيمة في المصـادقة ولكـن يتم الطلب من الشخص الذي يتسلم طلب المصادقة تتطلب أن يقوم المستلم بـتحديد المعلومـات المطلوبة قبل التوقيع وإعادة المصادقة ، فإنه يمكن الاعتماد عليها بشكل اكـبر عـن المصادقات التي تحتوى على المعلومات . وأظهرت البحوث، رغم ذلك، أن معدلات الاستجابة عادة ما تكون منخفضة في أشكال المصادقة الخالية .

ويـتم ايضا توجيه المصادقة السلبية الى المدين ، ولكن يتم طلب رد المصادقة فقط عندما لا يتفق المدين مع القيمة المذكورة فى المصادقة . ويوضح الشكل (11/9) نموذج للمصادقة السلبية والتى تم ارفاقها مع البيان الشهرى للعميل بواسطة طابع يتم لصقه بمادة صمغية .

وتعـد المصادقة الايجابية دليلا يمكن الاعتماد عليه بشكل أكبر لان المراجع يستطيع ان يقوم بتنفيذ اجـرءات متابعة اذا لم يتم استلام الاستجابة من المدين . اما فى حالة المصادقة السلبية فإن عدم الرد يعنى ان هنك استجابة صحيحة على الرغم من انه يمكن ان يكون المدين قد تجاهل طلب المصادقة .

ويعوض العيب الخاص بعدم إمكانية الاعتماد على المصادقة السلبية ، أن هذا النوع يكون اقل تكلفة عند الإرسال بالمقارنة مع المصادقات الإيجابية ، وبالتالي يمكن أن يتم توزيع المصادقات السلبية بعدد أكبر بنفس التكلفة الإجمالية . وتتمتع المصادقات السلبية بتكلفة اقل لعدم وجود طلبات ثانية وعدم وجود متابعة في حالة عدم الاستجابة .

الشكل (11/8)

المصادقة الإيجابية

السيد المحترم :

فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية الخاصة بناء رجاء إرسال ردكم على هذه المصادقة إلى المراجع الخاص بنا مباشرة على العنوان التالي :

تـــم إيضاح الرصيد الصحيح لحسابكم طرفنا في 31 ديسمبر 2005 كما هو مذكور أدناه . لا يمثل ذلـــك طلـــبا للدفـــع ، رجاء عدم إرسال أية تحويلات نقدية إلى المراجع الخاص بنا . أن اهتمامكم بهذا الطلب سيكون محلا لتقديرنا . من فضلك ضع الرد في الظرف المرفق .

المدير المالي

المراجعون

الرصيد المستحق منا يبلغ 10000 جنية في 31 ديسمبر 2005 ، يعد رصيدا صحيحا عدا المذكور أدناه :

____

____

____

التاريخ ________________ الموقع ________________

الشكل (11/9)

المصادقة الإيجابية

المصادقة على الحساب إلى المراجع

من فضلك اختبر هذا البيان بدقة ، إذا لم يكن يتفق مع الدفاتر الخاصة بكم ، اذكر فقط الاستثناءات وأرسلها مباشرة إلى المراجع الخاص بنا على العنوان التالي :

ويقوم هذا المراجع بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا . يوجد ظرف مرفق يمكن استخدامه في حالة الاستجابة .

(لا ترسل أية تحويلات نقدية إلى المراجع الخاص بنا)

ويعد تحديد نوع المصادقة الذى سيتم استخدامه قرار يخص المراجع ، ويجب ان يتم اتخاذه بناء على الحقائق الخاصة بالمراجعة . وجاء بنشرة معايير المراجعة رقم 67 انه من المقبول استخدام المصادقات السلبية فقط فى حالة وجود الظروف التالية :

- يتكون رصد المدينين من عدد كبير من الحسابات صغيرة القيمة .
- انخفاض المستوى الموحد لخطر الرقابة المقدر والخطر الطبيعى . ومن غير المحتمل ان يكون الخطر الموحد منخفضا اذا كانت الرقابة الداخلية غير فعالة او اذا كان هناك تحريفات ذات استثناء مرتفع . وعلى سبيل المثال ، اذا اتضح من مراجعة العام السابق ان هناك خلافا بشأن ارصدة المدينين او عدم دقة فى ارصدة المدينين ، فلن يكون ملائما استخدام المصادقات السلبية .
- لايوجد سبب يدعو للاعتقاد بأن مستلمى المصادقات لن يعيروها اهتمامهم . وعلى سبيل المثال ، اذا كان معدل الاستجابة على المصادقات الايجابية مرتفعا جدا فى السنوات الماضية ، او اذا كانت معدلات الاستجابة فى عمليات المراجعة لعملاء مماثلين تتسم بالارتفاع ، سيكون من المحتمل ان يعير المستلمون الاهتمام المعقول للمصادقات .

وعادة ، عندما يتم استخدام المصادقات السلبية ، يقوم المراجع بوضع تاكيد كبير على فعالية الرقابة الداخلية والاختبارات الاساسية للعمليات المالية والاجراءات التحليلية كادلة تعبر عن مدى عدالة ارصدة المدينين ، ويفترض المراجع ان الاغلبية العظمى من مستلمى المصادقات سيقومون بقراءتها بشكل جيد وسيقومون بالاستجابة لها . ويتم عادة استخدام

المصـــادقات الســلبية عــند مراجعة : المستشفيات ، متاجر التجزئة ، البنوك ، وباقى الانشطة الاخرى التى يوجد بها مستحقات نتيجة التعامل مع الجمهور العام .

ومن المتعارف عليه ايضا ان يتم استخدام مزيج من المصادقات السلبية والايجابية ، ويتم ذلك من خلال ارسال مصادقات ايجابية للحسابات ذات الارصدة الكبيرة وارسال مصادقات سلبية للحسابات ذات ارصدة الصغيرة .

وتظهــر مناقشـــة المصادقات حتى هذه النقطة وجود تواصل فى القرار الخاص بنوع المصادقة ، يــبدأ من عدم استخدام المصادقة فى بعض الحالات ، استخدام المصادقات السلبية فقط ، استخدام مزيج مــن المصـــادقات السلبية والايجابية ، او استخدام المصادقات الايجابية فقط . وتتمثل العوامل الرئيسية الــتى تؤثر فى القرار فى : الاهمية النسبية لاجمالى المدينين ، عدد وحجم الحسابات الفردية ، مخاطر الرقابة ، فعالية المصادقات كأدلة للمراجعة ، ومدى توافر ادلة المراجعة الاخرى.

التوقيت

يتم التوصل للادلة التى يمكن الاعتماد عليها بشكل أكبر من المصادقات عندما يتم ارسالها فـــى تاريخ يقترب من تاريخ اعداد الميزانية قدر الامكان ، بالمقارنة مع ارسال المصادقات عن الحســابات قــبل نهاية السنة المالية بعدة شهور . ويتيح ذلك للمراجع ان يختبر بشكل مباشر رصيد المدينين بالقوائم المالية بدون اجراء اية استنتاجات عن العمليات المالية التى وقعت بين تــاريخ ارســال المصادقة وتاريخ اعداد الميزانية . ومع ذلك ، قد يكون من الضرورى بشكل معــتاد ان يــتم الــتأكد مــن الحسابات فى تاريخ فترى كوسيلة لاستكمال المراجعة فى الوقت المناسب . ويكون ذلك امرا ممكنا فى حالة كفاية الرقابة الداخلية ويمكن ان يؤدى الى الحصول علــى تأكــيد مناســب بأن : المبيعات ، النقدية المحصلة ، وباقى انواع الائتمان الاخرى قد تم تســجيلها بشكل مناسب بين تاريخ ارسال المصادقة ونهاية الفترة المحاسبية . وتوجد عوامل اخــرى يحــتمل ان يأخذها المراجع فى اعتباره عند اتخاذه للقرار مثل مستوى الاهمية النسبية للمدينين وتعرض المراجع للتقاضى بسبب امكانية افلاس العميل وباقى الاخطار المماثلة .

فــإذا كان القرار هو اجراء مصادقة عن ارصدة المدينين قبل نهاية السنة المالية، سيكون مــن الضــرورى ان يتم اختبار العمليات المالية التى تقع بين تاريخ ارسال المصادقات وتاريخ اعــاد الميزانــية عن طريق فحص مستندات داخلية مثل : فاتورة البيع المزدوجة ، مستندات

الشـــحن ، والادلـــة عـــن النقدية المحصلة ، بالاضافة الى تنفيذ الاجراءات التحليلية فى الفترة الواقعة بين التاريخين .

حجم العينـة

تقع العوامل الرئيسية التى تؤثر فى حجم العينة الخاص بمصادقة المدينين بين عدة فئات. تشمل ما يلى :

- التحريف المحتمل أو المقبول .
- المخاطر الكافية (الحجم النسبي لإجمالي المدينين ، عدد الحسابات ، نتائج السنوات السابقة، والتحريفات المتوقعة) .
- مخاطر الرقابة .
- مخاطر لاكتشاف المحقق من الاختبارات الأساسية الأخرى (مدى ونتائج الاختبارات الأساسية للعمليات ، الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية الأخرى) .
- نوع المصادقة (عادة ما تتطلب المصادقات السلبية وجود حجم كبير للعينة) .

ويشـــبه معظم هذه العوامل نفس العوامل التى سبق التى سبق مناقشتها فى الفصل الثامن عـــن الاهمـــية النسبية والاخطار المتنوعة . وسيتم تقديم مناقشة لهذه العوامل فى اطار معاينة المراجعة بالفصل الرابع عشر .

اختيار العناصر التى سيتم اختيارها

مـــن المـــرغوب فـــيه ان يتم تقسيم العناصر التى سيتم اختيارها فى معظم المصادقات وفقا لطـــبقات Stratification . ويتمـــثل المنهج النموذجى لذلك فى اعتبار الحجم النقدى للحسابات الفـــردية وطـــول الفـــترة الزمنية التى ظلت فيها الحسابات مستحقة الدفع اساسا لاختيار الارصدة للمصـــادقة . ويجب ان يتم التأكيد فى معظم عمليات على مصادقة الارصدة الكبيرة والقديمة ، لانه مـــن المحـــتمل ان يوجد بها تحريفات كبيرة بشكل اكبر . ولكن من المهم ايضا ان تتضمن العينة عناصـــر من كل جانب جوهرى فى المجتمع . وفى العديد من الحالات ، يقوم المراجع باختيار كافة الحسابات التى تزيد عن قيمة نقدية معينة ويقوم باختيارعشوائى لعينة من باقى المجتمع .

الحفاظ على الرقابة Maintaining Control

بعدمـــا يتم اختيار العناصر للمصادقة ، يجب ان يحافظ المراجع على الرقابة على المصادقات حتى يـــتم اســـتردادها من المدين . ويجب على المراجع ان يشرف بشكل مناسب على ما يقوم به العميل من مســـاعدة فى اعدادا المصادقات والتى تشمل : وضع المصادقات فى المظاريف ، او وضع الطوابع على المظـــاريف . ويجب وضع العنوان الذى سيتم رد المصادقات اليه على المظاريف حتى يتم التاكد من ان المصادقات التى لن يتسلمها المدينون سيتم ردها من خلال البريد الى منشأة المحاسبة . وبالمثل ، يجب ان يـــرفق مـــع المصـــادقات مظـــاريف يكتب عليها العنوان الذى سيتم توجيه الرد على المصادقة اليه ويتمـــثل فى مكتب منشأة المحاسبة . ومن الضرورى ان يتم ارسال المصادقات بعيدا عن مكتب العميل . وتعد كافة هذه الاجراءات الضرورية للتأكد من وجود اتصال مستقل بين المراجع والمدينين .

متابعة عدم الاستجابة Follow-Up On Non responses

يعد امرا غير ملائم ان يتم النظر الى المصادقات التى يتم ارسالها بالبريد ولم يقم المدينون بـــردها علـــى انهـــا دلـــيل مـــراجعة مؤثر . وعلى سبيل المثال ، لا توفر عدم الاستجابة على المصـــادقات الايجابـــية دليلا للمراجعة . وبالمثل ، فيما يتعلق بالمصادقات السلبية ، لا يجب ان يســـتنتج المـــراجع ان المستلم قد تسلم طلب المصادقة وقام بالتحقق من المعلومات المطلوبة . ومع ذلك ، توفر المصادقات السلبية بعض الادلة على وجود احد المزاعم .

وعندما يتم استخدام مصادقات ايجابية ، تتطلب النشرة رقم 67 من معايير المراجعة القيام باجـــراءات لمتابعة المصادقات التى لم يتم ردها من قبل المدينين . ومن المتعارف عليه ان يتم ارســـال طلـــبات مصادقة للمرة الثانية واحيانا للمرة الثالثة. ومع ذلك قد لا يرد بعض المدينين المصـــادقات ، وبالـــتالى يكون من الضرورى القيام بالمتابعة من خلال اجراءات بديلة . ويتمثل الهـــدف مـــن الاجراءات البديلة فى ان يتم استخدام وسائل اخرى غير المصادقات لتحديد ما اذا كانـــت الحســـابات الـــتى لـــم يتن التأكد منها عن طريق المصادقة موجود وتم ادارجها بالقيمة المناســـبة فى تاريخ المصادقة . وبالنسبة لاى مصادقة ايجابية لم يتم الرد عنها ، يجب اختبار عملـــيات التوثـــيق التالية فى الاعتبار للتحقق من وجود ودقة العمليات المالية الفردية للمبيعات التى تشكل الرصيد الختامى للمدينين :

النقدية المحصلة التالية

تشمل الادلة الخاصة بالنقدية المحصلة التالية لتاريخ المصادقة لاختبار اشعارات التحويل ، القيود فى دفاتر النقدية المحصلة ، وربما حتى عمليات الائتمان التالية فى الملف الرئيسى للمدينين . ومن جانب ، يعد اختبار الادلة الخاصة بالنقدية المحصلة التالية اجراء بديلا مفيدا جدا لانه من المعقول افتراض ان العميل لن يقوم بالدفع ما لم يكن هناك مبلغ مستحق . ومن جانب اخر ، لا تحدد واقعة الدفع ما اذا كان هناك التزاما فى تاريخ المصادقة . بالاضافة الى ذلك ، يجب ان يتم الحذر عند مقارنة كل عملية مالية للمبيعات لم يتم تحصيلها مع دليل تحصيلها كاختبار للخلاف او عدم الاتفاق حول الفواتير الفردية المستحقة .

فواتير البيع المزدوجة

تعد هذه الفواتير مفيدة فى التحقيق من الاصدار الفعلى لفاتورة البيع والتاريخ الفعلى لاعداد الفاتورة .

مستندات الشحن

تعد هذه المستندات امرا هاما لتحديد ما اذا كان الشحن قد تم فعلا ولاختبار الفاصل الزمني.

المراسلات مع العميل

عادة ما لا يكون المراجع بحاجة لفحص المراسلات كجزء من الاجراءات البديلة ، ولكن يمكن استخدام المراسلات للتعرف على المستحقات المتنازع عليها او التى تكون محل شك والتى لا يمكن اكتشافها بأى وسيلة اخرى .

ويتوقف مدى وطبيعة الاجراءات البديلة بصفة اساسية على : الاهمية النسبية لعدد المصادقات التى لم يتم الاستجابة فيها ، انواع التحريفات التى يتم اكتشافها فى المصادقات التى تم استلام الرد عنها ، النقدية المحصلة التالية من المصادقات التى لم يتم الاستجابة فيها ، واستنتاجات المراجع عن الرقابة الداخلية . وعادة ما يكون من المرغوب فيه ان يتم المحاسبة عن كافة الارصدة التى لم يتم المصادقة عنها من خلال الاجراءات البديلة حتى اذا كانت ذات قيم صغيرة ، كوسيلة للتعميم المناسب من العينة الى المجتمع . ويوجد منهج اخر مقبول يتمثل فى افتراض ان كافة المصادقات التى لم يتم استلام الرد عنها يوجد بها زيادة فى القيمة بمعدل 100% .

تحليل الفروق Analysis Of Differences

عندما يتم الحصول على ردود المدينين على طلبات المصادقة ، يكون من الضرورى تحديد اسباب الفروق التى تم التقرير عنها . وفى العديد من الحالات ، يرجع السبب الى الفروق الزمنية بين دفاتر العميل ودفاتر المدينين . ومن المهم التفريق بين الفروق والاستثناءات التى تمثل تحريفات فى ارصدة المدينين . وفيما يلى عرض لاكثر انواع الفروق التى يتم التقرير عنها انتشارا :

السداد تم فعلا : تظهر الفروق التى يتم التقرير عنها بشكل اساسى عندما يقوم المدين بالسداد قبل تاريخ المصادقة ، ولكن لم يتسلم العميل المبلغ فى وقت يتم التسجيل فيه قبل تاريخ المصادقة . ويجب فحص هذه الحالة بعناية قبل تحديد امكانية : وجود تحريف يخص الفاصل الزمنى للنقدية المحصلة ، وجود اختلاس مرحلى من ارصدة المدينين ، او وجود سرقة للنقدية.

عدم استلام البضائع : تنتج هذه الفروق عادة لان العميل قام بتسجيل المبيعات فى تاريخ الشحن ، لان المدين قد سجل الحيازة عند استلام البضاعة ويمثل الوقت الذى يتم فيه نقل البضائع بشكل متكرر السبب فى الفروق التى يتم التقرير عنها فى المصادقات . ويجب ان يتم فحص ذلك لتحديد امكانية عدم استلام المدين للبضائع على الاطلاق او ان هناك تحريفا للفاصل الزمنى فى دفاتر العميل .

تم رد البضائع : قد ينتج عدم قيام العميل بالتسجيل فى مذكرة الائتمان بسبب الفروق الزمنية او عدم التسجيل الملائم لمردودات ومسموحات المبيعات . ومثل بقية الفروق الاخرى يجب فحص ذلك .

الأخطاء الكتابية والقيم المتنازع عليها : تظهر الانواع الاكثر احتمالا للفروق التى يتم التقرير عنها فى دفاتر العميل عندما يذكر المدين انه : لايوجد خطا فى السعر الخاص بالبضاعة، يوجد تلف فى البضائع ، لم يتم استلام الكمية المناسبة من البضائع ، وهكذا . ويجب فحص هذه الفروق لتحديد مدى وجود خطأ من جانب العميل وما هى قيمة هذا الخطأ .

وفى معظم الحالات سيطلب المراجع من العميل ان يسوى الفرق ان يسوى الفرق وان يقوم بالاتصال ، ان كان ذلك ضروريا ، لحل اوجه عدم الاتفاق . ومن الطبيعى ان يتحقق المراجع بعناية من استنتاجات العميل عن كل فرق جوهرى .

التوصل إلى الاستنتاجات Drawing Conclusions

عــندما يتم تسوية كافة الفروق ، بما فى ذلك الفروق التى تم اكتشافها عند تنفيذ الاجراءات الــبديلة ، ســيكون مــن الضرورى اعادة تقييم الرقابة الداخلية . ويجب تحليل كل تحريف لدى العمــيل لتحديد ما اذا كان ذلك يتفق او لا يتفق مع التقدير الاصلى لمستوى خطر الرقابة . فإذا كــان هــناك عــدد كبير من التحريفات على نحو لا يتفق مع تقدير خطر الرقابة ، سيكون من الضرورى تعديل التقدير واخذ اثر التعديل فى الاعتبار خلال المراجعة .

وســيكون من الضرورى ايضا ان يتم التعميم من العينة الى اجمالى مجتمع المدينين . وحتى اذا كــان مجموع التحريفات فى العينة لا يؤثر بشكل معنوى على القوائم المالية ، يجب ان يأخذ المــراجع فــى اعتباره ما اذا كان هناك احتمال لوجود تحريف معنوى فى المجتمع وفقا لمفهوم الاهمــية النسبية . ويمكن التوصل لهذه النتيجة عن طريق استخدام اساليب المعاينة الاحصائية او الاسس غير الاحصائية . وسيتم مناقشة تصوير التحريفات بشكل اكثر فى الفصل الرابع عشر بعدما تم ذلك سابقا فى الفصل الثامن .

ويجــب ان يقوم المراجع دائما بتقييم الطبيعة النوعية للتحريفات التى يكتشفها فى العينة بغض النظر عــن القــيمة النقدية للتحريفات المصورة . وحتى اذا كانت التحريف المصور اقل من التحريف المحتمل او المقبول لارصدة المدينين، يمكن أن تمثل التحريفات المكتشفة فى العينة عرضا لمشكلة اكثر خطورة.

ويتمثل القرار النهائى عند المدينين والمبيعات فى ما اذا كان قد تم الحصول على ادلة كافية من خلال اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات ، الاجرءات التحليلية ، اجراءات الفاصل الزمــنى ، المصادقة ، وباقى الاختبارات الاساسية الاخرى لتبرير الاستنتاجات التى تم التوصل اليها عن صحة الرصيد الذى تم ادارجه فى القوائم المالية .

الفصل الثاني عشر

مراجعة دورة الحيازة والمدفوعات

الفصل الثاني عشر

مراجعة دورة الحيازة والمدفوعات

Audit of Acquisition and Payment Cycle

12/1 طبيعة دورة الحيازة والمدفوعات ووظائفها ونظم رقابتها الداخلية .

12/2 اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات .

12/3 الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين .

12/4 الإجراءات التحليلية في دورة الحيازة والمدفوعات .

12/5 أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة للاختبارات التفصيلية .

12/6 مدى الاعتماد علي أدلة إثبات المراجعة .

12/7 التحقق من الأصول الثابتة المرتبطة بدورة الحيازة والمدفوعات .

12/8 مراجعة المصروفات المقدمة والمستحقات .

12/9 مراجعة العمليات التشغيلية

12/1 طبيعة دورة الحيازة والمدفوعات ووظائفها ونظم رقابتها الداخلية

Nature of The Cycle and Related Controls

تتمثل الدورة الرئيسية الثانية من دورات العمليات المالية في دورة الحيازة والمدفوعات عـن البضـائع والخدمـات التي يتم الحصول عليها من الأطراف الخارجية وتتضمن حيازة البضـائع والخدمـات عناصر مثل حيازة المواد الخام ، المعدات ، المهمات ، المنافع العامة ، الإصلاحات ، الصيانة ، والبحث والتطوير.

وتشمل دورة الحيازة والمدفوعات فئتين متميزتين من العمليات المالية : حيازة البضائع والخدمات المدفوعات النقدية الخاصة بهذه الحيازة . وتمثل مردودات ومسموحات المشتريات فئة أخرى من العمليات المالية ، ولكنها لا تتسم قيمتها بالأهمية النسبية في معظم الشركات .

ويوجـد عـدد كبـير ومتـنوع من الحسابات في دورة الحيازة والمدفوعات في الشركة النموذجـية بالمقارنـة مـع أية دورة أخري ويلاحظ أن الحسابات التي تتأثر بالدورة تشمل حسابات الأصول ، الالتزامات ، والمصروفات ، وحسابات الدخل المتنوعة كما يوجد عدد كبير من الحسابات التي تتأثر بالدورة ولذلك لا يوجد ما يدعو للدهشة إذا ما ذكر أن وقت المراجعة الذي يتم تخصيصه في مراجعة دورة الحيازة والمدفوعات يزيد بكثير عن الوقت الذي يتم فيه مراجعة أية دورة أخري.

هذا وتشمل دورة الحيازة والمدفوعات القرارات والعمليات التشغيلية الضرورية للحصول علـي البضـائع والخدمات لتنفيذ الأعمال وتبدأ عادة الدورة بإصدار أمر الشراء من الموظف المـرخص له القيام بذلك حتى يتم توفير البضائع والخدمات التي تحتاج الشركة إليها وتنتهي بدفع مقابل هذه المنافع التي تم إستلامها .

ويعـرف الجـدول (12/1) الوظـائف الأربـع للأعمـال في الدورة النموذجية للحيازة والمدفوعـات ويوضـح الجـدول العلاقات بين فئات العمليات ، الحسابات وظائف الأعمال ، والمستندات والسجلات .

12/2 اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات

Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions

فـي ظل المراجعة النموذجية ، تتمثل أكثر الحسابات التي تستغرق مراجعتها وقتا كبيرا للتحقق منها بواسطة الاختبارات التفصيلية للأرصدة في حسابات المدينين ، المخزون ،

الجدول (12/1)

فئات العمليات المالية . الحسابات . وظائف الأعمال . والمستندات والسجلات المرتبطة في دورة الحيازة والمدفوعات

فئات العمليات	الحسابات	وظائف الأعمال	المستندات والسجلات
الحيازة	المخزون الأصول الثابتة المصروفات المدفوعة مقدما تحسينات الاستئجار الدائنون المصروفات الصناعية مصروفات البيع المصروفات الإدارية	تشغيل أوامر الشراء استلام البضائع والخدمات التعرف علي الالتزامات	طلب الشراء أمر الشراء تقرير الاستلام يومية الحيازة تقرير لملخص عمليات الحيازة فاتورة الشراء مذكرة الدين حزمة الإيصالات الملف الرئيسي للدائنين ميزان المراجعة للدائنين كشف المورد
المدفوعات النقدية	النقدية بالبنك(من المدفوعات النقدية) الدائنون الخصم المكتسب	تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية	الشيك يومية المدفوعات النقدية

الأصـــول الثابتة ، الدائنين ، والمصروفات . ومن هذه الحسابات الخمسة ، يرتبط أربع منها بشكل مباشر مع دورة الحيازة والمدفوعات وبالتالي يمكن أن يحدث توفير كبير بصافي وقت المـــراجعة إذا استطاع المراجع أن يخفض الاختبارات التفصيلية للحسابات باستخدام اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات للتحقق من فعالية الرقابة الداخلية فيما يتعلق بعمليات الحيازة والمدفوعات النقدية .

يمكـن تقسـيم اختـبارات الـرقابة والاختـبارات الأساسية للعمليات في دورة الحيازة والمدفوعـات إلـي نوعين رئيسين : اختبارات لعمليات الحيازة Tests of Acquisitions واختـبارات للمدفوعـات Tests of Payments . وتتعلق اختبارات الحيازة بثلاثة وظائف مـن الوظـائف الأربـع تشـغيل أوامر الشراء ، استلام البضائع والخدمات ، والتعرف علي الالـتزامات . أمـا الاختبارات الخاصة بالمدفوعات فتتعلق بالوظيفة الرابعة ، تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية .

التحقق من عمليات الحيازة Verifying Acquisitions

يلخص الجدول (12/2) أنواع الرقابة الرئيسية لاختبارات الرقابة المتعارف عليها والاختبارات الأساسـية المـتعارف عليها للعمليات لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ويوجد افتراض أساسي في الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة يتمثل في وجود دفاتر يومية منفصلة لتسجيل كافة عمليات الحيازة .

وعـند دراسـة الجـدول (12/2) يكـون المهم أن يتم ربط كل : أنواع الرقابة الداخلية بـالأهداف لاختـبارات الـرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية للعمليات بالمخالفات والأخطاء الـنقدية التـي قـد توجد أولا توجد في ضوء وجود أنواع للرقابة أو وجود أوجه قصور في الـرقابة بالنظام ويجب التذكر أن إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها في عملية من عمليات المراجعة ستتنوع وفقا لطبيعة الرقابة الداخلية وباقي الظروف الأخرى .

يتم تسجيل عمليات الحيازة للبضائع والخدمات التي تم استلامها ، بما يتفق مع مصالح العميل الأفضل (الوجود) .

إذا أقتنع المراجع أن الرقابة لدى العميل تتسم بالملائمة بشأن هذا الهدف يمكن تخفيض الاختـبارات الخاصـة بالعمليات المالية غير المناسبة أو التي لا وجود لها بشكل كبير . ومن المحـتمل أن يـؤدى وجود أنواع ملائمة من الرقابة إلي منع العميل من إدراج عمليات مالية تـتعلق بالمصـروفات أو الأصـول التـي تتم أساسا لتحقيق منفعة للإدارة أو لباقي العاملين بالآخرين بدلا من أن تهدف لتحقيق منفعة للوحدة الاقتصادية التي يتم مراجعتها .

العمليات المالية للحيازة الفعلية تم تسجيلها (الاكتمال)

يؤثـر عـدم تسجيل عمليات الحيازة لكل من البضائع والخدمات التي تم استلامها بشكل مباشر علي رصيد الدائنين وقد ينتج عن ذلك زيادة في كل من صافي الدخل وحق الملكية

الجدول (12/2)

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ، أنواع الرقابة الرئيسية

اختبارات الرقابة ، والاختبارات الأساسية للعمليات المالية للحيازة

هدف المراجعة المرتبطة بالعملية	نوع الرقابة الرئيسي	لختبار الرقابة المتعارف عليها	الاختبارات الأساسية المتعارف عليها للعمليات المالية
يتم تسجيل - عمليات الحيازة للبضائع والخدمات التي تم استلامها بما يتفق مع مصالح العميل المثلي (الوجود) .	- وجود طلب الشراء أمر الشراء ، تقرير ، الاستلام ، وفاتورة المورد ضمن حزمة الإيصالات . - فحص عمليات الحيازة عند المستوى الملائم . - إلغاء المستندات لمنع إعادة استخدامها . - إجراء تحقق داخلي لكل من فاتورة المورد، تقارير الاستلام ، أوامر الشراء وطلبات الشراء .	- فحص المستندات في خدمة الإيصالات للتعرف علي مدى وجودها . - فحص ما يشير إلي وجود الموافقة . - فحص ما يشير إلي وجود الإلغاء . - فحص ما يشير إلي وجود التحقق الداخلي .	- فحص يومية الحيازة، الأستاذ العام ، والملف الرئيسي للدائنين بشأن القيم الكبيرة وغير العادية. - فحص المستندات الأساسية لتحديد مدى المنطقية والصحة (فاتورة المورد ، تقارير الاستلام ، وأوامر الشراء ، وطلبات الشراء). - تتبع عمليات الحيازة الخاصة بالمخزون إلي الملف الرئيس للمخزون . - فحص الأصول الثابتة التي تم اقتنائها .
العمليات المالية- للحيازة الفعلية - تم تسجيلها- (الاكتمال) .	- الترقيم المسبق والمحاسبة عن أوامر الشراء . - الترقيم المسبق والمحاسبة. - الترقيم المسبق والمحاسبة عن حزمة الإيصالات .	- المحاسبة عن تسلسل أوامر الشراء . - المحاسبة عن تسلسل تقارير الاستلام . - المحاسبة عن تسلسل حزم الإيصالات .	- التتبع من ملف تقارير الاستلام إلي يومية الحيازة - التتبع من ملف فواتير الموردين إلي يومية الحيازة.
العمليات المالية للحيازة	- التحقق الداخلي من	- فحص ما يشير إلي	- مقارنة العمليات المالية

تم تسجيلها بشكل دقيق (الدقة) .	العمليات الحسابية والقيم. - مقارنة الإجمالي لمجموعة من العمليات المالية مع التقارير الملخصات بالحاسب الإلكتروني. - الموافقة علي الحيازة فيما يتعلق بالأسعار والخصم.	وجود التحقق الداخلي . - فحص ملف إجمالي مجموعة العمليات للتعرف علي توقيعات مسجل مراقبة البيانات، ومقارنة الاجماليات مع تقارير للمخلصات . - فحص ما يشير إلي الموافقة .	المسجلة في يومية الحيازة مع فاتورة المورد ، تقرير الاستلام والمستندات الداعمة الأخرى . - إعادة حساب الدقة الكتابية في فاتورة المورد بما في ذلك الخصم والشحن.
تم تبويب العمليات المالية للحيازة بشكل مناسب (التبويب) .	- وجود دليل حسابات ملائم . -التحقق الداخلي من التبويب.	- فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات . - فحص ما يشير إلي وجود التحقق الداخلي.	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات من خلال الرجوع إلي فواتير الموردين .
تم تسجيل العمليات المالية المالية للحيازة في التواريخ الصحيحة (التوقيت) .	- وجود إجراءات تتطلب تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعدما يتم إستلام البضائع والخدمات - التحقق الداخلي	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك فواتير للموردين لم يتم تسجيلها. - فحص ما يشير إلي وجود التحقق الداخلي.	- مقارنة تواريخ تقارير الاستلام وفواتير الموردين مع التواريخ في يومية الحيازة
تم إدراج العمليات المالية للحيازة علي نحو ملائم في الملفات الرئيسية للدائنين والمخزون تم تلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتخليص) .	- التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للدائنين . - مقارنة الملف الرئيسي للدائنين أو إجماليات ميزان المراجعة مع الرصيد بالأستاذ العام.	- فحص ما يشير إلي وجود التحقق الداخلي . - فحص التوقيعات علي الحسابات بالأستاذ العام بما يشير إلي إجراء المقارنة .	- إختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات وتتبع الترحيل إلي الأستاذ العام والملفات الرئيسية للدائنين والمخزون .

وبسبب ذلك ، يهتم المراجعون عادة بشكل خاص بهدف الاكتمال ففي بعض الحالات ، يكون من الصعب تنفيذ الاختبارات التفصيلية لتحيد ما إذا كان هناك عمليات مالية لم يتم تسجيلها ، ويجب أن يعتمد المراجعون علي أنواع الرقابة لتحقيق هذا الغرض أضف إلي ذلك ، نظرا لأن مراجعة الدائنين تستغرق بشكل عام قدرا كبيرا من وقت المراجعة ، يمكن أن يؤدي وجود

رقابـــة داخلـــية فعالـــة يـــتم اختـــبارها بشكل مناسب إلي التوصل لتخفيض مؤثر في تكاليف المراجعة .

العمليات المالية للحيازة تم تسجيلها بشكل دقيق

نظــرا لأن الدقــة فــي العديد من الأصول ، الالتزامات ، وحسابات المصروفات تتوقف علي التســجيل الصحيح للعمليات المالية في يومية الحيازة ، سيتوقف مدي الاختبارات التفصيلية للعديد مــن الحسابات بقائمة المركز المالي والمصروفات علي تقييم المراجع لفعالية الرقابة الداخلية علي دقــة العملــيات المالــية المسجلة للحيازة وعلي سبيل المثال ، إذا اعتقد المراجع أنه تم تسجيل الأصــول الثابــتة عل ينحو صحيح في دفاتر القيد الأولي ، سيكون من الملائم أن يتم التثبيت من عدد قليل من عمليات الحيازة في الفترة الحالية بالمقارنة مع حالة عدم كفاية الرقابة .

وعــندما يستخدم العميل دفاتر المخزون المستمر ، يمكن أيضا تخفيض الاختبارات التفصيلية للمخــزون بشــكل كبــير إذا اعتقد المراجع أن عمليات التخزين المستمرة تتسم بالدقة ويتم عادة لاختــبار أنواع الرقابة علي عمليات الحيازة التي تم إدراجها بشكل مستمر في المخزون كجزء من لاختــبارات الــرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات الحيازة ، وتمثل أنواع الرقابة علي هذا الهدف جانــبا رئيســيا فــي المراجعة ويؤدى إدراج كل من الكمية وتكاليف كل وحدة في دفاتر المخزون المســتمر إلي تخفيض لاختبارات الجرد الفعلي للمخزون وإلي تخفيض الاختبارات لتكلفة كل وحدة من وحدات المخزون إذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها بشكل فعال.

تم تبويب عمليات الحيازة بشكل صحيح (التبويب)

يســتطيع المــراجع أن يخفــض الاختــبارات التفصيلية لحسابات معينة إذا اعتقد أن الرقابة الداخلــية تتسم بالكفاية بما يوفر تأكيدا مناسبا عن صحة التبويب في يومية الحيازة . وعلي الرغم مــن أن كافــة الحســابات تتأثر بدرجة ما بوجود رقابة فعالة علي التبويب ، يوجد جانبين يتأثران بشكل أكبر في العمليات المالية للحيازة وهما حسابات الأصول الثابتة للفترة الحالية وكافة حسابات المصــروفات للفــترة مثل الإصلاحات والصيانة، والمنافع العامة ، والإعلان ونظرا لأنه يتم تنفيذ لاختــبارات التوثــيق لعملــيات الحــيازة كإجــراءات للمراجعة في كل من حسابات الأصول الثابتة والمصروفات بالفترة الحالية للتعرف علي مدى الدقة والتبويب علي نحو يستغرق نسبيا الكثير من الوقت ، فأن التخفيض في وقت المراجعة سيكون مؤثرا جدا لتوفير الوقت .

التحقق من المدفوعات النقدية Verifying Cash Disbursements

سيتم استخدام نفس الصيغة الخاصة بعمليات الحيازة بالجدول (12/2) في الجدول (12/3) للمدفوعات النقدية ويتمثل الافتراض الأساسي لأنواع الرقابة وإجراءات المراجعة في وجود يوميات منفصلة للمدفوعات النقدية والحيازة ويمكن تطبيق التعليقات الخاصة بمنهجية وتشغيل وتصميم إجراءات المراجعة لعمليات الحيازة علي نحو متساو علي المدفوعات النقدية .

وبمجرد ما يستقر المراجع علي الإجراءات التي سيستخدمها يتم تنفيذ الاختبارات الخاصة بالحيازة والمدفوعات النقدية علي نحو متزامن وعلي سبيل بالنسبة للعمليات المالية التي سيتم اختبارها للفحص من يومية الحيازة يتم فحص فاتورة المورد وتقرير الاستلام في نفس الوقت الذي يتم فيه فحص الشيك الملغى المرتبط بهما وهكذا يتم إجراء التحقق بشكل كفء بدون تخفيض فعالية الاختبارات.

12/3 الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين

The Internal Control of Accounts Payable

تمثل أرصدة الدائنين التزامات مستحقة نتيجة استلام البضائع والخدمات في إطار نشاط العمل العادي ويصعب أحيانا التفرق بين أرصدة الدائنين وحسابات الالتزامات المستحقة ، ولكن من المفيد أن يتم تعريف الالتزام علي أنه رصيد دائن إذا كانت القيمة الإجمالية للالتزام معروفة وتشكل دينا في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وبذلك تتضمن أرصدة الدائنين الالتزامات التي تنشأ عن حيازة المواد الخام ، المعدات ، المنافع العامة ، والأنواع العديد من البضائع الأخرى والخدمات التي يتم استلامها قبل نهاية العام ويمكن تعريف الغالبية العظمي من أرصدة الدائنين عن طريق وجود فواتير الموردين التي تعبر عن الالتزام كما يجب أن يتم التمييز أيضا بين أرصدة الدائنين والالتزامات التي تتم بين الشركة والغير مقابل دفع مقدار محدد من الفائدة فلا تضمن الالتزام دفع أي قدر من الفائدة يجب أن يجل كأوراق دفع ، التزام تعاقدي التزام عن الرهن أو سند .

ويمكن توضيح أثار الرقابة الداخلية علي الاختبارات الخاصة بالدائنين من خلال مثالين سيفترض في المثال الأول أن العميل يوجد لديه نظام فعال جدا للرقابة الداخلية الخاصة بتسجيل العمليات المالية للحيازة وسداد الالتزامات التي تنشأ عنها ويتم توثيق استلام البضائع في الوقت الملائم عن طريق استخدام تقارير استلام سابقة الترقيم ، حزم إيصالات سابقة الترقيم ، وإعداد

الجدول (12/3)

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ، أنواع الرقابة الرئيسية اختبارات الرقابة ، والاختبارات الأساسية للعمليات المالية للمدفوعات النقدية

هدف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	نوع الرقابة الرئيسي	اختبار الرقابة المتعارف عليها	الاختبارات الأساسية المتعارف عليها للعمليات المالية
يتم تسجيل المدفوعات النقدية للبضائع والخدمات التي تم استلامها فعلا (الوجود)	- الفصل الملائم في الواجبات بين التعامل في أرصدة الدائنين ومسئولية توقيع الشيكات. - فحص المستندات الداعمة قبل التوقيع علي الشيكات من قبل شخص مرخص له ذلك. - الموافقة علي الدفع وفقا للمستندات الداعمة في الوقت الذي يتم فيه توقيع الشيكات.	- المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة. - المناقشة مع الإفراد وملاحظة الأنشطة. - فحص ما يشير إلي وجود الموافقة .	- فحص يومية المدفوعات النقدية ، الأستاذ العام ، والملف الرئيسي للدائنين فيما يتعلق بالقيم الكبيرة أو غير العادية. - تتبع الشيك الملغي إلي القيود المرتبطة في يومية الحيازة وفحص اسم من سيتم الدفع إليه والقيمة التي سيتم دفعها. - فحص المستندات الداعمة كجزء من اختبارات الحيازة.
العمليات المالية الفعلية للمدفوعات النقدية تم تسجيلها (الاكتمال)	- الترقيم المسبق والمحاسبة عن الشيكات . - إعداد تسوية شهرية للبنك بواسطة شخص مستقل عن تسجيل المدفوعات النقدية أو حماية الأصول .	- المحاسبة عن تسلسل الشيكات . - فحص تسويات البنك وملاحظة إعدادها .	- تسوية المدفوعات النقدية مع المدفوعات في كشف البنك (توفير إثبات عن المدفوعات النقدية) .
تم تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل دقيق (الدقة)	- التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيم . - الإعداد الشهري لتسوية البنك بواسطة شخص مستقل.	- فحص ما يشير إلي وجود التحقق الداخلي. - فحص التسويات مع البنك وملاحظة إعدادها.	- مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الحيازة المرتبطة بها والقيود في يومية المدفوعات النقدية. - إعادة حساب الخصم. -إعداد إثبات المدفوعات النقدية.
تم تبويب العمليات المالية للمدفوعات النقدية	- وجود دليل حسابات ملائم.	- فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات.	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات عن طريق الرجوع

	- التحقق الداخلي من التبويب	- فحص ما يشير إلي وجود التحقق الداخلي.	إلـي فـواتـير المـوردين ويومية الحيازة.
تـم تسجيل العمليات المالية للمدفـوعات النقدية في التواريخ الصحيحة (التوقيت)	- تتطلـب الإجراءات أن يتم تسـجيل العمـليات المـالية بسرعة قدر الإمكان بعد توقيع الشيك. - التحقق الداخلي .	- فـحص كـتـيب الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك شيكات لم يتم تسجيلها . - فحص ما يشير إلي وجود التحقق الداخلي .	- مقارنة التواريخ فـي الشيكات الملغاة مع يومية . - مقارنة التواريخ في الشيكات الملغاة مع تاريخ إلغاء البنك .
تم إدراج العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل ملائم في الملف الرئيسي للدائنين كما تم تلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص)	- التحقق الداخلي من محتويات المـلف الـرئيسي للدائنين . - مقارنة الملف الرئيسي للدائنين أو إجماليات ميزان المراجعة مع رصيد الأستاذ العام .	- فحص ما يشير إلي وجود التحقق الداخلي . - فحص التوقيعات علي علي حسابات الأستاذ العام بما يوضح إتمام المقارنة .	- اختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات وتتبع الترحيل إلي الأستاذ العام والملف الرئيسي للدائنين .

وتسـجيل كـفـاء وفـي التوقيت الصحيح في كل من ملف العمليات المالية للحيازة والملف الرئيسي للدائنين ويتم أيضا القيام بالمدفوعات النقدية في الوقت الذي تستحق فيه ، ويتم تسجيلها فورا في كل مـن ملـف العمليات المالية للمدفوعات النقدية والملف الرئيسي للدائنين ويتم شهريا ، إجراء تسوية بيـن كل من الأرصدة الفردية للدائنين بالملف الرئيسي وكشف المورد ، ومقارنة الإجمالي مع الأستاذ العـام بواسطة شخص محايد وفي ظل هذه الظروف يجب أن يتطلب التحقق من أرصدة الدائنين قدرا ضئيلا من الجهد في المراجعة إذا استنتج المراجع أن الرقابة الداخلية يتم تنفيذها علي نحو فعال .

أمـا المـثال الثانـي فيفترض أنه لا يتم استخدام تقارير استلام ، ويؤجل العميل تسجيل عملـيات الحيازة حتى يتم سداد المدفوعات النقدية ونظرا لضعف المركز المالي يتم عادة دفع الفواتـير بعـد مـرور عدة أشهر علي تاريخ الاستحقاق وعندما يواجه المراجع هذا الموقف سـيوجد احتمال كبير بحدوث تخفيض في أرصدة الدائنين وبالتالي سيكون من الضروري في ظـل هذه الظروف أن يتم إجراء اختبارات مكثفة تفصيلية لأرصدة الدائنين لتحديد ما إذا كان رقم الدائنين المدرج بقائمة المركز المالي قد تم إدراجه بشكل صحيح .

12/4 الإجراءات التحليلية في دورة الحيازة المدفوعات Analytical Procedures

يتسـم استخدام الإجراءات التحليلية في دورة الحيازة والمدفوعات بالأهمية مثلما الحال في كافة الدوائر الأخرى ويوضح الجدول (12/4) الإجراءات التحليلية الخاصة بحسابات قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في دورة الحيازة والمدفوعات والتي يمكن استخدامها في اكتشاف الجوانب التي يفضل إجراء فحص إضافيا بها.

ويتمثل أحد أهم صور الإجراءات التحليل التي تمكن من اكتشاف التحريفات بأرصدة الدائنين في مقارنـة إجمالي مصروفات العام الحالي بما تم في العام السابق وعلي سبيل المثال بمقارنة مصروفات المـنافع العامـة مع ما يقابلها بالسنة السابقة ، يمكن أن يحدد المراجع مدى تسجيل الفاتورة الأخيرة للمـنافع العامة بالسنة المالية وتعد مقارنة المصروفات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة إجراء تحليليا فعـالا فيما يتعلق بالدائنين لوجود ثبات نسبي بالمصروفات من سنة لأخرى ومن أمثلة ذلك ، الإيجار، المنافع العامة ، وباقي المصروفات الأخرى التي يتم السداد عنها علي نحو منتظم .

12/5 أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة للاختبارات التفصيلية

Balance Related Audit Objectives For Tests of Details

يتمثل الهدف العام في مراجعة الدائنين في تحديد ما إذا كان رصيد الدائنين قد تم تحديده والإفصاح عنه بشكل ملائم ويمكن تطبيق ثمانية أهداف من أهداف المراجعة التسعة المرتبطة بالأرصدة حيث لا يمكن تطبيق القيمة القابلة للتحقق .

ويجـب أن يلم المراجع بالفرق بين ما بين التركيز عليه عند مراجعة الالتزامات وما يتم التركـيز عليه عند مراجعة الأصول فعندما يتم مراجعة الأصول يجب أن يتركز الاهتمام علي الـتأكد من عدم وجود زيادة برصيد حساب الأصل ويعد وجود تسجيل للأصل دائما محل شك ويـتم الـتحقق منه عن طريق المصادقة ، الفحص الفعلي ، واختبار المستندات الداعمة ولا يجـب أن يـتجاهل المـراجع بالتأكيد إمكانية حدوث تخفيض بالأصل ، ولكن تظل الحقيقة أن المراجع يهتم بشكل أكبر بإمكانية وجود زيادة وليس بإمكانية وجود تخفيض ويتم إتباع منهج معـاكس عـند الـتحقق مـن أرصدة الالتزامات ، أي أن التركيز الأكبر ينصب علي إكتشاف التخفيض بالالتزامات أو إغفال تسجيل الالتزامات .

الشكل (12/4)

الإجراءات التحليلية في دورة الحيازة والمدفوعات

الإجراء التحليلي	التحريف المحتمل
مقارنة أرصدة حسابات المصروفات المرتبطة بالحيازة مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .	التحريف في الدائنين والمصروفات .
فحص قائمة بالدائنين للتعريف علي الدائنين غير العاديين ، الذين لا يمثلون الموردين والذين يتعاملون بالفائدة .	التحريف المتعلق بالتبويب للالتزامات التي لا تتعلق بالتجارة .
مقارنة الأرصدة الفردية للدائنين مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .	عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات .
حساب النسب المالية مثل نسبة المشتريات إلي الدائنين إلي الالتزامات المتداولة .	عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات .

وينتج الفرق في التركيز عند مراجعة الأصول والالتزامات بشكل مباشر عن المسئولية القانونية للمراجعين فإذا وجد المستثمرون من ا لملاك ، الدائنون ، باقي المستخدمين في وقت لاحق لإصدار القوائم المالية التي تم مراجعتها زيادة في حق الملكية بالقوائم المالية علي نحو يتسم بالأهمية النسبية ، يكون من المحتمل رفع قضية ضد منشأة المحاسبة ونظر لأن الزيادة في حق الملكية يمكن أن تنشأ إما عن زيادة في الأصول أو عن تخفيض في الالتزامات، سيكون من الطبيعي أن يركز المراجع علي هذين النوعين من التحريفات ويتسم احتمال رفع قضية ضد المراجع والفوز بها نتيجة الفشل في اكتشاف التخفيض في حق الملكية بالانخفاض.

وعلي الرغم من ذلك يجب أن تتجنب مهنة المراجعة التركيز الشديد علي حماية المستخدمين من الزيادات في حق الملكية في مقابل تجاهل التخفيضات فإذا حدث تخفيض بشكل ثابت بالأصول مع وجود زيادة بشكل ثابت في الالتزامات بعدد كبير من الشركات التي يتم مراجعتها ، فمن المحتمل أن تنخفض قيمة معلومات القوائم المالية لاتخاذ القرارات وبالتالي علي الرغم من أنه يعد طبيعيا أن يركز المراجعون علي إمكانية الزيادة في الأصول

والتخفيض في الالتزامات ، يعد اكتشاف الأنواع العكسية من التحريفات مسئولية أساسية أيضا للمراجع .

الاختبارات التفصيلية للدائنين Tests of Details of Accounts Payable

يمكن أيضا تطبيق نفس أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة التي سبق استخدامها كإطار يتم الرجوع إلي لتتحقق من المدينين علي الالتزامات ، مع إجراء ثلاثة تعديلات طفيفة ويتمثل الفــرق الأكــثر وضوحا عند التحقق من الالتزامات في عدم إمكانية تطبيق هذه القيمة القابلة للــتحقق ويتمــثل الفرق الثاني في هدف الحقوق الالتزامات فالنسبة للأصول ، يهتم المراجع بحــق العميل لاستخدام والتخلص من الأصول وبالنسبة للالتزامات ، يهتم المراجع بالتزامات العمــيل عــن دفــع الخصوم فإذا لم يكن علي العميل التزام بدفع الخصوم ، فلا يجب أن يتم تســجيلها كخصوم وقد سبق مناقشة الفرق الثالث : عند مراجعة الالتزامات يتم التركيز علي البحث عن التخفيضات وليست الزيادات .

ويتضــمن الجــدول (12/5) أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإجراءات المتعارف عليها للاختبارات التفصيلية للأرصدة للدائنين .

اختبارات الالتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة Out of Period Liabilities Tests

نظــر لأنه يتم التركيز علي التخفيضات في حسابات الالتزامات ، يعد إجراء اختبارات للالتزامات التــي لا تتعلق بالفترة للدائنين أمرا هاما ويتوقف مدى الاختبارات التي يتم إجرائها لاكتشاف الأرصدة غــير المســجلة للدائنيــن ، يشــار إلــي ذلك عادة بالبحث عن أرصدة الدائنين التي لم يتم تسجيلها Search For Unrecorded Accounts Payable بشكل كبير مخاطر الرقابة المقدرة ومستوى الأهمــية النســبية للرصــيد المحــتمل للحساب ويتم تطبيق نفس إجراءات المراجعة التالية الاختبارات النموذجية .

فحص التوثيق الأساسي لمدفوعات النقدية التالية

يهدف هذا الإجراء من إجراءات المراجعة إلي اكتشاف المدفوعات النقدية التي تتم بالفترة المحاسبة التالية عن التزامات حدثت في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ويتم اختبار المستندات الداعمة لتحديد ما إذا كانت المدفوعات النقدية تخص التزامات للفترة الحالية وعلي سبيل المثال ، إذا تم استلام المخزون قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ، سيتم توضيــح

الجدول (12/5)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والاختبارات التفصيلية لأرصدة الدائنين

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها للاختبارات التفصيلية للأرصدة	تعليقات
اتفاق أرصدة الدائنين بقائمة الدائنين مع الملف الرئيسي المرتبط بها، وإجراء جمع دقيق للتوصل للإجمالي الذي يجب أن يتفق مع الأستاذ العام (الارتباط بين التفصيلات).	– جمع قائم الدائنين . – تتبع الإجمالي إلي الأستاذ العام . – تتبع الفواتير الفردية للموردين إلي الملف الرئيسي فيما يتعلق بالأسماء والقيم .	– لا توجد ضرورة لجمع كافة الصفحات . – ما لم تكن أنواع الرقابة تتسم بالقصور ، يجب أن يكون التتبع إلي الملف الرئيسي محدودا.
– أرصدة الدائنين بقائمة الدائنين تعبر عن الأرصدة الموجودة فعلا (الوجود).	– التتبع من قائمة الدائنين إلي فواتير الموردين وكشوف الموردين . – مصادقة الدائنين ، والتركيز علي القيم الكبيرة وغير العادية .	– عادة ما تحتل اهتماما قليلا لان الاهتمام الأساسي يتعلق بالتخفيضات .
الأرصدة الفعلية للدائنين تم إدراجها في قائمة الدائنين (الاكتمال).	– تنفيذ الاختبارات للالتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة .	– تعد هذه اختبارات أساسية للمراجعة عند مراجعة الدائنين .
تم إدراج أرصدة الدائنين في قائمة الدائنين علي نحو دقيق (الدقة).	– تنفيذ نفس الإجراءات التي يتم استخدامها لهدف الوجود والاختبارات للالتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة.	– عادة يتم التركيز في هذه الإجراءات فيما يتعلق بالدقة بشأن التخفيضات بدلا من الإغفال.
تم إدراج أرصدة الدائنين في قائمة الدائنين علي نحو ملائم (التبويب).	– فحص قائمة والملف الرئيسي للوحدات المرتبطة ، أوراق الدفع أو الالتزامات الأخرى التي يتم دفع فوائد عنها ، المستحقات طويلة الأجل ، والأرصدة الدائنة	– تعد المعرفة بمجال عمل العميل أمرا حيويا للقيام بتنفيذ هذه الاختبارات .
تم تسجيل العمليات المالية في دورة الحيازة والمدفوعات في الفترة الملائمة (التوقيت).	– تنفيذ الاختبارات للالتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة . – تنفيذ الاختبارات التفصيلية كجزء من الجرد الفعلي للمخزون . – تنفيذ الاختبارات التفصيلية كجزء من الجرد الفعلي للمخزون . – اختبار المخزون الذي يتم نقطة	– تعد اختبارات حيوية للمراجعة الخاصة بالدائنين ويشار إليها واختبارات الفاصل الزمني .

يوجد علي الشركة التزامات لسداد الخصوم التي تم إدراجها ضمن الدائنين (الالتزامات) .	- فحص كشوف الوردين ومصادقة الدائنين .	- عادة لا يتم الاهتمام بذلك عند مراجعة الدائنين لان كافة أرصدة الدائنين تمثل التزامات .
تم عرض والإفصاح عن الحسابات في دورة الحيازة والمدفوعات علي نحو ملائم (العرض والإفصاح) .	- فحص القوائم للتعرف علي فصل أرصدة الوحدات المرتبطة ذات الأهمية النسبية وأيضا للتعرف علي فصل الالتزامات طويلة الأجل والالتزامات التي يتم دفع فوائد عنها .	- عادة لا يمثل ذلك مشكلة .

ذلك في تقرير الاستلام وعلي نحو متكرر ، يتم اختبار مستندات المدفوعات النقدية التي تم القيام بها بالفترة التالية لعدة أسابيع خاصة عندما لا يسدد العميل الفواتير في الوقت المناسب ويجب تتبع أي دفع للنقدية يتعلق بالتزام يخص الفترة الحالية إلي ميزان المراجعة للدائنين للتحقق من أنه تم إدراج ذلك الالتزام ضمن الالتزامات.

فحص التوثيق الأساسي للفواتير التي لم يتم دفع قيمتها لعدة أسابيع تالية لنهاية العام

يتم تنفيذ هذا الإجراء بنفس الشكل الذي يتم فيه تنفيذ الإجراء السابق ويؤدي أيضا نفس الغرض ويتمثل الفرق الوحيد بين الإجرائيين في أن الأجراء الحالي يتم تنفيذه للالتزامات التي لم يتم دفع قيمتها قرب نهاية فترة العمل الميداني بالمراجعة وليس للالتزامات التي تم دفع قيمتها فعلا وعلي سبيل المثال ، في المراجعة للقوائم المالية التي يتم إصدارها في 31 مارس من كل عام ، إذا قام المراجع بفحص التوثيق الأساسي للشيكات المدفوعة حتى 30 يونيو ، يجب فحص الفواتير التي لم دفع قيمتها لتحديد ما إذا كانت تعبر عن التزامات تخص السنة المالية التي انتهت في 31 مارس .

تتبع تقارير الاستلام التي تم إصدارها قبل نهاية العام إلي فواتير الموردين المرتبطة بها

يجب إدراج قيم كافة السلع المستلمة قبل نهاية الفترة المحاسبية ، كما يوضح ذلك تقرير الاستلام الذي تم إصداره ضمن رصيد الدائنين . وعن طريق تتبع تقارير الاستلام في نهاية العام وقبل نهاية العام إلي فواتير الموردين والتحقق من أنه تم إدراجها ضمن رصيد الدائنين، يقوم المراجع باختبار الالتزامات غير المسجلة .

تتبع كشوف الموردين التي تظهر الرصيد المستحق إلي ميزان المراجعة للدائنين

إذا احتفظ العميل بملف كشوف الموردين ، يمكن تتبع أي كشف من خلال توضيح الرصيد المستحق إلي قائمة الموردين للتحقق من أنه تم إدراجه ضمن الدائنين .

إرسال مصادقات إلي الموردين الذين يتعامل العميل معهم

علي الرغم من أن استخدام المصادقات مع الدائنين يعد أمرا غير متعارف عليه بنفس القدر الذي يتم فيه مع المشترين ، إلا أنه من المعتاد استخدام المصادقات لاختبار : أرصدة الموردين التي تم إغفالها من قائمة الموردين ، العمليات المالية التي تم إغفالها ، الأرصدة المحرفة للدائنين ويعد إرسال المصادقات إلي الموردين النشطاء الذين لم يتم إدراج أرصدتهم بقائمة الموردين أداة مفيدة للبحث عن الحسابات التي تم إغفالها ويشار إلي هذا النوع من المصادقة بمصادقة الرصيد الصفري **Zero Balance Confirmation** .

اختبارات الفصل الزمني Cutoff Tests

يتم إجراء اختبارات الفاصل الزمني للدائنين لتحديد ما إذا قد تم إدراج العمليات المالية التي تم تسجيلها لعدة أيام تسبق وتلي تاريخ إصدار القوائم المالية بالفترة الصحيحة وترتبط إجراءات المراجعة الخمس التي تم مناقشتها بالقسم السابق بشكل مباشر بالفاصل الزمني لعمليات الحيازة ، ولكنها تركز علي التخفيضات ففي الإجراء الأول ، يكون أيضا من الملائم اختبار المستندات الداعمة كاختبار للزيادة في أرصدة الدائنين وعلي سبيل المثال ، يمكن من خلال الإجراء الثالث تتبع تقارير الاستلام التي تم إصدارها قبل نهاية العام إلي فواتير الموردين لاختبار العمليات المالية التي لم يتم تسجيلها وحتى يمكن اختبار قيم الزيادة للفاصل الزمني ، يجب أن يتتبع المراجع تقارير الاستلام التي يتم إصدارها بعد نهاية العام إلي الفواتير المرتبطة للتحقق من أنه لم يتم تسجيلها ضمن الدائنين .

العلاقة بين الفاصل الزمني والجرد الفعلي للمخزون

حتى يتم تحديد مدي صحة الفاصل الزمني للدائنين من الضروري أن يتم إجراء تنسيق بين كل من اختبارات الفاصل الزمني ، والجرد الفعلي للمخزون .

المخزون الذي يتم نقله

يجـب أن يـتم فـي إطار مراجعة الدائنين التفريق بين حيازة المخـزون التي تتم علي أساسا التسليم محل المشتري **Fob Destination** والتسليم محل البائع **Fob Origin** ففي النوع الأول ، تنتقل ملكية البضاعة إلي المشتري عند استلام البضاعة ضمن المخزون ويجب فقـط إدراج المخزون الذي يتم استلامه قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ضمن المخزون والدائنيـن فـي نهايـة العام أما إذا كانت الحيازة تتم علي أساس التسليم محل البائع ، يجب تسـجيل كـل من المخزون والرصيد الخاص بالمورد المرتبط به بالفترة الحالية إذا تم الشحن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية .

ويتم تحديد إذا كان المخزون قد تم حيازته علي أساس التسليم محل المشتري محل البائع عن طـريق فحـص فواتير الموردين ويجب أن يختبر المراجع الفواتير للبضاعة التي يتم استلامها بعد فـترة قصـيرة من نهاية العام لتحديد ما إذا كانت هذه البضاعة قد تم شرائها علي أساس التسليم محل البائع . وفيما يتعلق بالبضائع التي تم شحنها في تواريخ سابقة لتاريخ إعداد القوائم المالية ، يجـب تسـجيلها ضمن المخزون والموردين المرتبطين بها في الفترة الحالية إذا كانت القيم تتسم بالأهمية النسبية .

12/6 مدى الاعتماد علي أدلة إثبات المراجعة Reliability Of Evidence

حـتى يـتم مدى الأدلة الملائم الذي يجب التوصل إليه للتحقق من الدائنين ، سيكون من الضـروري أن يـتعرف المراجع علي مدي الاعتماد النسبي علي الأنواع الرئيسية الثلاث من الأدلة التي يتم عادة استلامها : فواتير الموردين ، كشوف الموردين ، والمصادقات .

التمييز بين فواتير الموردين وكشوف الموردين

حتى يتم التحقق من القيم المستحقة للمورد ، يجب أن يفرق المراجع بين فواتير الموردين وكشـوف الموردين وعند اختبار فواتير الموردين والمستندات الداعمة المرتبطة ، مثل تقارير الاسـتلام وأوامر الشراء يتوصل المراجع إلي دليل يعتمد عليه بشكل كبير بشأن العمليات المالية لكـل مـورد ولا يعد كشف المورد دليلا قويا مثل الفواتير للتحقق من العمليات المالية لكل مورد لان الكشف يتضمن فقط القيمة الإجمالية للعملية المالية ولا يتم إدراج كل من عدد الوحدات التي تـم حـيازتها ، السـعر ، قيمة الشحن وباقي البيانات الأخرى بكشف المورد ومع ذلك يتمتع

كشــف المــورد بميزة – وجود الرصيد الختامي طبقا لما هو مدرج بدفاتر المورد اى من هذين النوعيــن من المستندات يعد أفضل عند التحقق من صحة رصيد من أرصدة الدائنين يعد كشف المــورد أفضــل للــتحقق مــن أرصدة الدائنين لأنه يحتوى علي الرصيد الختامي وعند مقارنة المراجع للفواتير الفعلية للموردين مع قائمة الموردين لدي العميل محل المراجعة لا يستطيع أن يكشف الفواتير المفقودة منها ، وهو ما يعد الهدف الأساسي عند مراجعة الدائنين أي من هذين النوعيــن من المستندات يعد أفضل عند إجراء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات للحــيازة ؟ تعد فاتورة المورد أفضل عند التحقق من العمليات المالية لان المراجع يقوم بالتحقق من العمليات المالية علي نحو فردي ، وكل فاتورة تظهر تفاصيل الحيازة .

الفرق بين كشوف الموردين والمصادقات

يتمــثل الفرق الأساسي بين كشوف الموردين والمصادقات عند مراجعة أرصدة الدائنين في مصدر المعلومات حيث يتم إعداد كشف المورد من قبل شخص ثالث محايد ، ولكنها تكون فــي متــناول العميل محل المراجعة في الوقت الذي يقوم المراجع بفحصها ويوفر ذلك للعميل محــل المراجعة الفرصة لإجراء تعديل في كشف المورد أو لتوفير كشوف معينة للمراجع أما مصــادقة الدائنيــن والتــي عادة ما تمثل طلبا في صورة كشف بعدد من العناصر يتم إرساله مباشرة من مكتب المراجع فتوفر نفس المعلومات ولكن تعد أكثر قابلية للاعتماد عليها أضف إلــي ذلــك عــادة مــا تشــمل مصــادقة الدائنين طلبا عن المعلومات الخاصة بأوراق الدفع والمســتحقات المقــبولة علــي العميل محل المراجعة وأيضا عن بضاعة الأمانة التي يمتلكها المــورد ويــتم تخزينها لدى العميل محل المراجعة ويوضح الشكل (12/6) نموذجا لمصادقة الدائنين .

ونظرا لتوافر كل من كشوف الموردين وفواتير الموردين الذين يعدان دليلا قابل للاعتماد علــيه بشــكل نســبي لأنهمــا يصدران عن طرف ثالث ، يعد استخدام المصادقة في مراجعة الدائنيــن أمــر مــتعارف عليه بدرجة أقل من مصادقة المدينين فإذا توافر لدى الشركة محل المــراجعة رقابــة داخلــية جــيدة وتوافــرت كشوف الموردين للفحص ، لا يتم عادة إرسال المصــادقات ومــع ذلك عندما تتسم الرقابة الداخلية بالضعف ولا تتوافر كشوف الموردين أو عــندما يشــك المــراجع في مدى أمانة العميل محل المراجعة يكون من المرغوب فيه إرسال طلبات المصادقة إلي الموردين ونظر لأنه يتم التركيز علي التخفيضات في حسابات الالتزامات ،

جدول (12/6)

طلب مصادقة رصيد أحد الدائنين

30 فبراير 2005

السادة الأعزاء :

يقوم المراجع الخاص بنا ، منشأة المحاسبة بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا ولهذا الغرض ، رجاء إبلاغه بالمعلومات التالية في 31 ديسمبر 2005 :

1- كشوف تحتوي علي كافة العناصر التي توضح قيمة متا ندين به لكم والتي لم ندفعها بعد .

2- قائمة كاملة بأية أوراق دفع أو مستحقات مقبولة لكم(بما في ذلك خصمه منها) بما يؤدي إلي أظهر التاريخ الأصلي ، تواريخ الاستحقاق ، الرصيد غير المدفوع ، الضمان ، والتظهير.

3- قائمة بعناصر بضاعة الأمانة الموجودة طرفنا والمملكة ولكم .

أننا نقدر اهتمامكم بهذا الطلب يوجد ظرف مرفق لإرسال الرد

المخلص

رئيس الشركة

يجـــب أن تشمل الحسابات التي يتم مصادقتها الحسابات ذات القيم الكبيرة والحسابات النشطة التي يبلغ رصيدها الصفر ، وعينة ممثلة لباقي الحسابات .

وعـــند فحـــص كشوف الموردين أو استلام المصادقات يجب إجراء تسوية بين الكشف أو المصـــادقة مـــع الرصـــيد فـــي قائمة الدائنين وعادة ينتج الفرق عن المخزون الذي يتم نقله ، الشيكات التي أرسلها العميل محل المراجعة بالبريد ولم يتسلمها المورد حتى تاريخ إعداد كشف المـــورد ، والتأخير في تشغيل الدفاتر المحاسبية ويتم إجراء التسوية وفقا لطبيعتها العامة التي سبـــق مناقشتها في الفصل الثالث عشر عند مراجعة المدينين وتشمل المستندات التي يتم عادة استخدامها لتسوية الأرصدة بقائمة الدائنين مع مصادقات الدائنين أو كشوف الموردين كل من تقارير الاستلام، فواتير الموردين والشيكات الملغاة .

12/7 التحقق من الأصول الثابتة المرتبطة بدورة الحيازة المدفوعات

Verification of Fixed Assets In Acquisition and Payment Cycle

تتمـــثل الأصول الثابتة في الأصول التي يتوقع أن يمتد عمرها لأكثر من عام واحد والتي يـــتم استخدامها داخل المنشأة لا يتم اقتنائها البيع ويتمثل الهدف من استخدام الأصول كجزء مـــن الأنشـــطة بمنشأة العميل والتي يزيد عمرها المتوقع عن سنة واحدة في وجود خصائص متفردة تميز هذه الأصول عن المخزون ، المصروفات المدفوعة والاستثمارات .

ويمكن تبويب الأصول الثابتة علي النحو التالي :

1- الأراضي والتحسينات علي الأراضي .

2- المباني والتحسينات علي المباني .

3- المعدات الصناعية .

4- الأثاث .

5- العربات والشاحنات .

6- تحسينات الاستئجار .

7- مقاولات الأصول الثابتة تحت التشغيل .

وتتضـــح العلاقـــة بيـــن المعدات الصناعية ودورة الحيازة والمدفوعات من خلال فحص المديونية بحساب الأصل ونظرا لان مصدر المديونية في حساب الأصل ينبع من يومية الحيازة فقد تم فعلا اختبار النظام المحاسبي لتسجيل الإضافات بالفترة الحالية علي المعدات الصناعية كجـــزء من الاختبارات في دائرة الحيازة والمدفوعات ونظرا لأن الإضافات علي المعدات تتسم بعـــدم التكرار وبخضوعها إلي أنواع خاصة من الرقابة ، مثل موافقة مجلس الإدارة قد يقرر المراجع عدم الاكتمال بشكل كبير علي هذه الاختبارات .

ويتمـــثل الســـجل المحاسبي الأساسي للمعدات الصناعية وباقي حسابات الأصول الثابتة بوجه عام في الملف الرئيسي للملكية أو الأصول ويجب الإلمام بمحتويات الملف للملكية تحتي يـــتم التوصـــل لدراسة جيدة لمراجعة المعدات الصناعية ويتكون الملف الرئيسي من عدد من الســـجلات ، يخصص كل منها لأحد المعدات وباقي أنواع الأصول الأخرى ويتضمن كل سجل بـــدورة معلومـــات وصفية ، تاريخ الحيازة ، التكلفة التاريخية ، إهلاك العام الحالي ، ومجمع

الإهـلاك للأصـل ويجـب أن تتسـاوى إجماليات كافة السجلات بالملف الرئيسي مع أرصدة الحسابات المرتبطة بها بالأستاذ العام .

ويجـب أن يحـتوي الملـف الرئيسي أيضا علي معلومات من الأصول التي يتم اقتنائها والأصـول التـي يتم التخلص منها خلال العام ويجب عند التخلص من الأصول أن يتم إدراج سعر البيع والربح والخسارة .

ويـتم عـادة مـراجعة المعدات الصناعية بشكل مختلف عن حسابات الأصول المتداولة ويـرجع ذلـك إلي ثلاثة أسباب : (1) يوجد عادة عمليات حيازة بالفترة الحالية من المعدات الصـناعية تتسـم بصـغر الـعدد (2) تتسم قيمة أية عملية لحيازة المعدات الصناعية غالبا بالأهمـية النسـبية (3) من المحتمل الاحتفاظ بالمعدات لسنوات عديدة بالسجلات المحاسبية ونظـر لوجـود هـذه الفـروق ، يتم التركيز في مراجعة المعدات الصناعية علي التحقق من الحـيازة التي تمت بالفترة الحالية بدلا من الرصيد الذي يتم نقله من العام السابق أضف إلي ذلـك يتطلب امتداد عمر الأصل المتوقع عن واحد وجود حسابي الإهلاك ومخصص الإهلاك ، ويتم التحقق منها كجزء من مراجعة الأصول .

وعلـي الـرغم من عدم تماثل منهج التحقق من المعدات الصناعية مع المنهج الخاص بالأصـول المـتداولة فانه يتم التحقق من العديد من الحسابات الأخرى بنفس الطريقة وتشمل هـذا الحسـابات براءات الاختراع ، حقوق الطبع ، تكاليف الفهارس وكافة حسابات الأصول الثابـتة وعـند مراجعة المعدات الصناعية ، سيكون من المفيد أن يتم فصل الاختبارات طبقا للفئات التالية :

1- الإجراءات التحليلية .

2- التحقق من عمليات الحيازة بالفترة الحالية .

3- التحقق من عمليات التخلص من المعدات الصناعية بالفترة الحالية .

4- التحقق من رصيد أخر المدة لحساب الأصل .

5- التحقق من مصروف الإهلاك .

6- التحقق من رصيد أخر المدة في مجمع الإهلاك .

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

كمـــا فـــي كافة جوانب المراجعة تتوقف طبيعة الإجراءات التحليلية علي طبيعة العمليات التشـــغيلية لدى العميل ويوضح الجدول (12/7) أنواع النسب المالية وتحليل الاتجاه التي يتم استخدامها بشكل متكرر في مراجعة المعدات الصناعية .

التحقق من عمليات الحيازة بالفترة الحالية Verification of Current Year Acquisition

يعـــد التســـجيل الملائـــم للإضافات بالفترة الحالية أمرا هاما في ضوء الأثر طويل الأجل للأصـــول علي القوائم المالية ويؤثر كل من عدم رسملة الأصل الثابت أو تسجيل الحيازة وفقا لقـــيمة غير ملائمة علي قائمة المركز المالي حتى يتم التخلص من الأصل وتتأثر قائمة الدخل حتى يتم إهلاك الأصل بشكل كامل .

ونظـــرا لأهمـــية عملـــيات الحـــيازة بالفترة الحالية عند مراجعة المعدات الصناعية، يتم اســـتخدام ســـبع أهداف التسع للمراجعة المرتبطة بالأرصدة عند القيام بالاختبارات التفصيلية للأرصدة كإطار يمكن الرجوع إليه (سيتم مناقشة القيم القابلة للتحقق والعرض والإفصاح عند التعرض للتحقق من أرصدة أخر المدة) .

وتتمـــثل عادة نقطة البداية عند التحقق من عمليات الحيازة بالفترة في جدول يتم الحصول علـــيه مـــن العميل عن كافة أنواع الحيازة التي تم تسجيلها بالأستاذ العام خلال السنة ويحتوي الجـــدول النموذجي علي بيان منفصل بكل إضافة ، كما يحتوي علي تاريخ الحيازة أسم البائع ، المواصفات ، ملحوظة عن حيازة جديدة أو حيازة لأصل مستخدم ، عمر الأصل لحساب الإهلاك، طريقة الإهلاك ، والتكلفة ويتوصل العميل إلي هذه المعلومات من الملف الرئيسي للملكية .

وعـــند دراســـة الجـــدول (12/8) يجـــب أن يـــتم إدراك أهمية فحص فواتير الموردين والمســـتندات المرتبطة للتحقق من حيازة المعدات الصناعية وسيتم مناقشة هذا الموضوع في القسم التالي .

فحص المستندات المؤيدة Examining Supporting Documents

يتمثل اختبار المراجعة المتعارف عليه بشكل أكثر للتحقق من الإضافات في فحص فواتير المورديـــن وتقارير الاستلام وتعـــد الاختبارات الإضافية بجانب هذا الاختبار والتي يتم تنفيذها كجزء من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات اختبارات ضرورية يتم تنفيذها

الجدول (12/7)

الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن وقوعه
مقارنة نسبة مصروف الإهلاك علي إجمالي تكلفة المعدات الصناعية بما يقابلها في السنوات السابقة	التحريف في مصروف الإهلاك ومجمع الإهلاك
مقارنة نسبة مجمع الإهلاك علي إجمالي تكلفة المعدات الصناعية بما يقابلها بالسنوات السابقة	التحريف في مجمع الإهلاك
المقارنة الشهرية أو السنوية لحسابات الإصلاح والصيانة ، مصروف التوريدات ، مصروف الآلات الصغيرة مع يقابلها من الحسابات بالسنوات السابقة	قيمة المصروفات التي كان يجب أن تشكل عناصر رأسمالية
مقارنة نسبة إجمالي التكلفة الصناعية علي بعض مقاييس الإنتاج بما يقابلها بالسنوات السابقة	المعدات التي لا قيمة لها أو المعدات التي تم التخلص منها ولكن لم يتم شطبها بعد

علـي نحـو مـستكرر فـي ضـوء تعقد العديد من العمليات المالية للمعدات والأهمية النسبية للحسـابات ومـن المعـتاد ألا توجـد ضرورة لفحص التوثيق الداعم لكل إضافة ، ولكن من الطبيعـي أن يـتم التحقق من العمليات المالية الكبيرة وغير العادية للسنة كلها وأيضا لعينة ممـثلة للإضافات المعتادة ويتوقف مدى التحقق علي خطر الرقابة الذي قدره المراجع للحيازة والأهمية النسبية للإضافات .

ويتم تنفيذ اختبارات الحيازة عن طريق مقارنة القيم بفواتير الموردين مع القيم المسجلة ويجـب أن يلم المراجع بسياسات الرسملة الخاصة العميل حتى يتمكن من تحديد ما إذا كانت عملـيات الحـيازة قد سجلت بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وأن معالجة هذه العملـيات تـتم بثبات وتتسق مع ما تم بالسنة السابقة وعلي سبيل المثال ، يعتبر العديد من العمـلاء العناصـر التي تقل عن حد معين وليكن 500 دولار مصروفات إيراديه بشكل تلقائي ويجب أن يكون المراجع يقظا فيما يتعلق بإمكانية وجود أهمية نسبية لتكاليف النقل والتركيب، وأيضا بشأن استبدال المعدات الموجودة فعلا .

الجدول (12/8)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والاختبارات

التفصيلية للأرصدة للإضافات علي المعدات الصناعية

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	إجراءات الاختبارات التفصيلية للأرصدة المتعارف عليه	تعليقات
اتفاق الإضافات في العام الحالي بجدول الحيازة مع القيم بالملف الرئيسي المرتبط واتفاق الاجماليات مع الأستاذ العام (الارتباط بين التفصيلات) .	- جمع جدول الحيازة . - تتبع الإجمالي إلي الأستاذ العام . - تتبع عمليات الحيازة الفردية إلي القيم والمواصفات بالملف الرئيسي .	يجب أن تكون الاختبارات محدودة ما لم تتسم أنواع الرقابة بالقصور . - يجب تسوية كافة الزيادات في رصيد الأستاذ العام للفترة مع الجدول.
الحيازة بالسنة الحالية والتي تم تسجيلها موجودة فعلا (الوجود) .	- فحص فواتير الموردين وتقارير الاستلام . - الجرد الفعلي للأصول .	- من غير المتعارف عليه أن يتم جرد الأصول ما لم تتسم الرقابة بالقصور أو القيم بالأهمية النسبية .
الحيازة الموجودة فعلا تم تسجيلها (الاكتمال)	- فحص فواتير الموردين الحسابات ارتباطا بها مثل الإصلاحات والصيانة كشف العناصر التي يجب أن تكون معدات صناعية . - فحص اتفاقيات الاستئجار والإيجار.	- يعد هذا الهدف من أكثر الأهداف أهمية للمعدات الصناعية .
تم إدراج الحيازة بالسنة الحالية علي نحو دقيق (الدقة) .	- فحص فواتير الموردين .	- يتوقف المدى علي الخطر الطبيعي الطبيعي وفعالية الرقابة.
تم تبويب عمليات الحيازة بالسنة الحالية علي نحو مناسب (التبويب) .	- فحص فواتير الموردين في حساب الصناعية لكشف العناصر التي يجب تبويبها كمعدات مكتبية جزء من المباني ، أو الإصلاحات . - فحص فواتير الموردين والحسابات الأكثر ارتباطا بها مثل الإصلاحات والصيانة حتى يمكن كشف العناصر التي يجب أن تكون معدات صناعية - فحص مصروف الإيجار ومصروف الاستئجار للتعرف علي الاستئجار القابل للرسملة .	- يرتبط هذا الهدف بشكل وثيق باختبارات الاكتمال ويتم تحقيقه بشكل موحد مع هذا الهدف ومع اختبارات الدقة .
تم تسجيل الحيازة للسنة الحالية في	فحص العمليات المالية التي تمت قرب	عادة ما يتم تنفيذ ذلك كجزء من

الفترة المناسبة.	تاريخ إعداد قائمة المركز المالي للتعرف علي أنها قد سجلت في الفترة المناسبة .	اختبارات الفاصل الزمني للدائنين.
يوجد للعميل حق علي الحيازة التي تمت بالسنة الحالية (الحقوق) .	– فحص فواتير الموردين .	عادة لا يوجد مشكلة للمعدات يتم عادة فحص نقل الملكية وفواتير الضرائب للأراضي ومعظم المباني.

وبجانب اختبار الإضافات بالفترة الحالية فيما يتعلق بالوجود والدقة يجب أن يفحص المراجع أيضا مدى وجود تبويب ملائم للعمليات المالية المسجلة وفي بعض الحالات ، يجب أن يتم تصنيف القيم المسجلة كمعدات صناعي علي أنها معدات مكتبية أو علي أنها جزء من المباني وتوجد إمكانية لقيام العميل علي نحو غير مناسب برسملة الإصلاحات ، الإيجار أو المصروفات المماثلة .

ومن الأخطاء الشائعة لدى العملاء الذين يتم مراجعتهم أن يتم إدراج العمليات المالية التي يجب تسجيلها بشكل مناسب علي أنها أصول ضمن كل من مصروفات الإصلاح والصيانة ، مصروف الاستئجار ، الأدوات الصغيرة والحسابات المماثلة وينتج مثل هذا الخطأ عن نقص فهم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ورغبة بعض العملاء في تجنب الدخل ويجب تقييم احتمال وقوع هذه الأنواع من سوء التصنيف بشكل موحد مع التوصل إلي فهم الرقابة الداخلية بدائرة الحيازة والمدفوعات فإذا استنتج المراجع أن هناك احتمالا لوقوع تحريف يتسم بالأهمية النسبية ، سيكون من الضروري أن يتم التثبيت من القيم الكبيرة التي يتم تسجيلها في الجانب المدين لحساب المصروفات ومن الممارسات المتعارف عليها أن يتم القيام بذلك كجزء معتاد عند مراجعة حسابات الأصول الثابتة .

التحقق من التخلص من الأصول الثابتة بالفترة الحالية

Verification of Current Year Disposals

الرقابة الداخلية . يتمثل أهم نوع للرقابة الداخلية علي التخلص من المعدات الصناعية في وجود وسيلة رسمية لإبلاغ الإدارة ببيع ، أو بإجراء مبادلة أو بالتنازل عن أو بسرقة المعدات والآلات فإذا لم يقم العميل بتسجيل التخلص من الأصول سيوجد بالتأكيد زيادة بالتكلفة الأصلية بحساب المعدات الصناعية ، وستوجد زيادة في صافي القيمة الدفترية حتى يتم إهلاك الأصل تماما كما يوجد نوع هام أخر من الرقابة يتمثل في حماية الأصل من إجراء عمليات

تخلــص منه بواسطة أشخاص لا يوجد لديهم الترخيص بذلك من خلال وضع شروط للتخلص الأخــرى مــن المعدات الصناعية وأخيرا يجب أن يكون هناك تحقق داخلي كاف علي تسجيل عملــيات الــتخلص من الأصول للتأكد من أنه تم شطب الأصول من الدفاتر المحاسبية بشكل صحيح .

اختبارات المراجعة

يتمــثل الهدفان الرئيسيان الذين يجب تحقيقهما عند التحقق من بيع ، مبادلة، أو التنازل عن المعدات الصناعية في هدفي أنه تم : تسجيل الأصول التي تم التخلص منها ، وتم تسجيل التخلص من الأصول علي نحو دقيق .

وتتمثل نقطة البداية للتحقق من عمليات التخلص من الأصول في جدول يعده العميل عن الأصــول التــي تم التخلص منها ويحتوى الجدول عادة علي تاريخ التخلص من الأصل ، اسم الشــخص أو المنشــأة التي حصلت علي الأصل سعر البيع ، التكلفة الأصلية للأصل ، تاريخ حــيازة الأصــل ، مجمــع إهلاك الأصل ، والمسترد من الائتمان الخاص بالاستثمار في حالة وجــود ذلــك ومن الضروري إجراء اختبارات الارتباط بين التفصيلات للجدول ، ويشمل ذلك جمــع الجــدول ، تتبع الاجماليات بالجدول إلي الأصول التي تم التخلص منها كما هي مسجلة بالأستاذ العام ، وتتبع التكلفة ومجمع إهلاك الأصول التي تم التخلص منها إلي الملف الرئيسي للملكية .

ونظــرا لأن عدم تسجيل المعدات الصناعية التي تم التخلص منها لم يعد يتم استخدامها فــي الشركة يمكن أن يؤثر بشكل كبير علي القوائم المالية ، فأن البحث عن عمليات التخلص مــن الأصــول التــي لم يتم تسجيلها بعد أمرا حيويا وتؤثر طبيعة وكفاية أنواع الرقابة علي الأصــول التي تم التخلص منها علي مدى البحث ويتم عادة استخدام الإجراءات التالية للتحقق من الأصول التي يتم التخلص منها :

1- فحص ما إذا كان قد تم اقتناء أصول جديدة لتحل محل الأصول الحالية .

2- تحلــيل الأرباح الناتجة عن التخلص من الأصول والدخل المتنوع الذي تم الحصول عليه نتيجة التخلص من الأصول .

3- فحص التعديلات بالمصنع والتغيرات في خط الإنتاج ، الضرائب ، والتغطية التأمينية التي توضح شطب المعدات .

4- الاستفسار من الإدارة والأفراد العاملين بالإنتاج عن إمكانية التخلص من الأصول .

وعــندما يــتم بيع الأصل أو التخلص منه بدون مبادلته حتى يتم الإحلال محل الأصل ، يمكــن الــتحقق من العملية المالية عن طريق فحص فاتورة البيع المرتبطة والملف الرئيسي للملكــية ويجــب أن يقارن المراجع التكلفة ومجمع الإهلاك بالملف الرئيسي مع القيد المسجل باليومــية العامـــة وإعـــادة حساب الربح أو الخسارة عن التخلص من الأصل حتى يتم إجراء مقارنة مع الدفاتر المحاسبية .

ويوجــد جانـــبان يجــب توجيه اهتمام إليهما لتحقيق هدف الدقة يتمثل الأول في مبادلة الأصـــل للإحلال محله وعندما تتم المبادلة ، يجب أن يتأكد المراجع من أنه تم رسمله الأصل الجديــد علي نحو مناسب وأن الأصل القديم قد تم شطبه من الدفاتر ، بعد أن يتم أخذ كل من القيمة الدفترية للأصل الذي تم مبادلته والتكلفة الإضافية للأصل الجديد في الاعتبار أما الجانب الثانـــي الذي يجب أن يتم الاهتمام به فيتمثل في التخلص من الأصول التي تتأثر بمخصصات استعادة الائتمان الخاص بالاستثمار ونظر لان الاستعادة تؤثر في مصروف الضريبة والالتزام عــنها للدخــل في السنة الحالية ، فيجب أن يقيم المراجع مدى معنوية الاستعادة ويعد الإلمام بمخصصـــات الاســـتعادة فـــي الســـنة التي تم فيها اقتناء الأصل ضروريا قبل إجراء العملية الحسابية .

التحقق من رصيد الأصل Verification of Asset Balance

الرقابة الداخلية

تحدد طبيعة أنواع الرقابة الداخلية علي الأصول الموجودة فعلا ما إذا كان من الضروري أن يتم الــتحقق مـــن المعـــدات الصـــناعية التي تم اقتنائها هذا العام وتتمثل الأنواع الهامة من الرقابة في اســـتخدام الملـــف الرئيسي للأصول الثابتة الفردية ، الرقابة الطبيعية الكافية علي الأصول التي يمكن تحـــريكها بسهول(مثل العدد والعربات) ، تخصيص ترميز لكل أصل بالمصنع ، والجرد الفعلي الدوري علـــي الأصول الثابتة والتسويات الخاصة بها التي تتم بواسطة الأفراد في إدارة المحاسبة ويعد أيضا وجـــود وسيلة رسمية لإبلاغ إدارة المحاسبة بكافة عمليات التخلص من الأصول الثابتة نوعا هاما من الرقابة علي أرصدة الأصول التي تم ترحيلها إلي السنة الحالية.

اختبارات المراجعة

عــادة لا يحصــل المراجع علي قائمة من العميل عن كافة الأصول المدرجة في رصيد أخر المدة للمعدات الصناعية وبدلا من ذلك يتم تحديد اختبارات المراجعة بناء علي الملف الرئيسي.

وعــادة تتعلق الخطوة الأولي بالمراجعة بهدف الارتباط بين التفصيلات : اتفاق المعدات الصــناعية كمــا هــي مدرجة بالملف الرئيسي مع الأستاذ العام ويعد فحص مخرجات الملف الرئيســي التــي تتفق اجماليتها مع رصيد الأستاذ العام أمرا كافيا وقد يختار المراجع اختبار الجمع بعدة صفحات .

وبعد تقرير خطر الرقابة لهدف الوجود يجب أن يقرر المراجع ما إذا كان من الضروري أن يــتم الــتحقق من وجود العناصر الفردية للمعدات الصناعية المدرجة بالملف الرئيسي فإذا اعــتقد المــراجع أن هــناك احــتمالا مرتفعا لعدم وجود أصول ثابتة مازالت مسجلة بالدفاتر المحاسبية ستمثل الإجراء الملائم في اختبار عينة من الملف الرئيسي وفحص الأصول الفعلية وفــي الحــالات نــادرة قد يري المراجع أنه من الضروري أن يقوم العميل بأجراء جرد كامل لمخــزون الأصول الثابتة للتحقق من وجودها الفعلي وإذا تم تنفيذ هذا الإجراء عادة ما يقوم المراجع بملاحظته .

وعــادة من الضروري أن يتم اختبار الدقة أو التبويب للأصول الثابتة التي تم تسجيلها في الفــترات السابقة لافتراض أنه تم التحقق منها في عمليات المراجعة السابقة في الوقت الذي تم اقتنائها فيه ولكن يجب أن يدرك المراجع أن الشركات قد يوجد بها أحيانا معدات صناعية لم يعد يتم استخدامها في العمليات التشغيلية فإذا كانت قيمتها تتسم بالأهمية النسبية ، علي المراجع أن يقــيم ما إذا كان يجب تخفيض قيمتها إلي القيمة القابلة للتحقق (هدف القيمة القابلة للتحقق) أو علــي الأقــل الإفصــاح عنها بشكل منفصل تحت عنوان معدات لا يتم استخدامها في العمليات التشغيلية .

ويتمــثل الاعتبار الأساسي عند التحقق من رصيد أخر المدة للأصول الثابتة في إمكانية وجــود مانع قانوني (هدف العرض والإفصاح) ويوجد العديد من الوسائل المتاحة التي يمكن من خلالها تحديد ما إذا كان هناك عائق قانوني علي المعدات الصناعية (رهن) وتشمل هذه الأســاليب قــراءة شــروط القــرض واتفاقيات الائتمان وإرسال طلبات مصادقة بالبريد بشأن القــروض واتفاقات الائتمان وإرسال طلبات مصادقة بالبريد بشأن القروض بالبنك ومؤسسات

الإقــراض الأخـــرى كما يمكن الحصول علي المعلومات الخاصة برهن المعدات الصناعية من خــلال المناقشات مع العميل أو إرسال خطابات إلي المستشار القانوني أضف إلي ، يكون من المـــرغوب فيه أن يتم التوصل إلي المعلومات الخاصة بإمكانية رهن بإمكانية رهن الممتلكات عن طريق إرسال نموذج بعنوان طلب الحصول علي معلومات في ظل الميثاق التجاري الموحد إلي سكرتير الولاية أو إلي أفراد مسئولين في موقع ملائم بالولاية التي تعمل الشركة فيها .

ويجـــب تقييم مدى ملائمة العرض والإفصاح للمعدات الصناعية في القوائم المالية بعناية حتى يتم التحقق من إتباع المبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويجب إدراج المعدات الصناعية بإجمالـــي الـــتكلفة ويجب فصلها عن باقي الأصول المؤجرة والإفصاح عنها بشكل مستقل كما يجب إدراج الرهونات علي الملكية ضمن الملاحظات علي القوائم المالية .

التحقق من مصروف الإهلاك Verification of Deprecation Expense

يعـــد مصـــروفات إهـــلاك أحـــد حســـابات المصروفات التي لا يتم التحقق منها كجزء من اختـــبارات الـــرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية ويتم تحديد القيم المسجلة من خلال الـــتوزيعات الداخلـــية بـــدلا من تبادل العمليات المالية مع الأطراف الخارجية وإذا كان مصروف الإهـــلاك يتســـم بالأهمـــية النســـبية يجب إجراء العديد من الاختبارات التفصيلية عل ينحو أكبر لمصـــروف الإهـــلاك بالمقارنـــة مـــع الحساب الذي تم التحقق منه عن طريق اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات .

ويتمـــثل الهـــدف الأكثر أهمية عند التحقق من مصروف الإهلاك في هدف الدقة ويوجد جانـــبان رئيسيان يتعلقان يهدف : تحديد ما "إذا كان العميل يتبع سياسية الإهلاك بانتظام من فـــترة لأخـــرى وما إذا كان يتم تنفيذ العمليات الحسابية عل ينحو صحيح وعند تحديد الجانب الأول ، يوجد أربعة اعتبارات : العمر المفيد للأصول التي تم حيازتها بالفترة الحالية ، طريقة الإهـــلاك ، القيمة المقدرة للنفاية ، سياسة الأصول في السنة التي تم الحيازة فيها والتي يتم الـــتخلص من الأصول فيها ويمكن التعرف علي سياسات العميل من خلال المناقشة مع الأفراد المناسبين ومقارنة الإجابات مع المعلومات في الملفات الدائمة لدى المراجع .

وعـــند تحديد مدى منطقية العمر المفيد الذي تم تخصيصه للأصول التي تم اقتنائها حديثا يجـــب أن يـــأخذ المراجع في اعتباره عدد من العوامل : العمر الفعلي للأصل ، العمر المتوقع للأصل (أخذا في الاعتبار مدى التقادم أو السياسة الطبيعية بالشركة بشأن تحديث المعدات)،

وسياسات الشركة بشأن مبادلة المعدات وفي حالات قليلة قد يتطلب تغير الظروف إعادة تقييم العمر المفيد للأصل وعندما يحدث ذلك يتم إجراء تعديل في التقدير المحاسبي وليس بالمبادئ المحاسبية ولذلك يجب أن يتم تقييم أثر ذلك علي الإهلاك بعناية .

وتتمــثل الطــريقة المفيد لاختبار الإهلاك في حساب مدى المنطقية العامة لمبلغ الإهلاك ويــتم الحساب عن طريق ضرب قيمة الأصول الثابتة التي لم يحتسب عنها الإهلاك في معدل الإهـــلاك للســـنة وحتى يتم إجراء هذه العملية الحسبية يجب علي المراجع بالطبع أن يجري تسويات للإضافات التي تمت علي الأصول والأصول التي تم التخلص منها بالسنة الحالية كما يجــب أن يجــري المراجع تسويات للأصول ذات الأعمال المختلفة وللأصول التي يتم إهلاكها وفقا لطرق مختلفة للإهلاك ويمكن إجراء العمليات الحسابية ببساطة إذا كانت منشأة المحاسبة تحتفظ في الملف الدائم بتبويب للأصول الثابتة يشمل طريقة الإهلاك وعمر الأصول فإذا كانت العملــيات الحسابية تقترب بوجه عام من الاجماليات لدى العميل إذا كان خطر الرقابة المقدر لمصروف الإهلاك يتسم بالانخفاض سيمكن تخفيض الاختبارات التفصيلية للإهلاك .

وفـــي عديـــد مـــن عمليات المراجعة قد يكون المرغوب فيه أيضا أن يتم فحص الارتباط بين التفصــيلات لعيـــنة مـــن العمــليات الحسابية للإهلاك ويتم ذلك عن طريق إعادة حساب مصروف الإهـــلاك لأصـــول مخـــتارة للـــتعرف علي ما إذا كان العميل يتبع سياسة الإهلاك علي نحو ثابت ومناســب وحتى يتم ذلك علي نحو مناسب ، يجب أن يتم ربط تفاصيل العمليات الحسابية بإجمالي العملــيات الحسابية للإهلاك عن طريق جمع مصروف الإهلاك في الملف الرئيسي للملكية وتسوية الإجمالـــي مع الأستاذ العام وإذا كان العميل يحتفظ بسجلات علي الحاسب الإلكتروني للإهلاك يكون من المرغوب فيه أن يتم استخدام الحاسب الإلكتروني في اختبار العمليات الحسابية.

التحقق من مجمع الإهلاك Verification of Accumulated Deprecation

يتم عادة اختبار المديونية لمجمع الإهلاك كجزء من مراجعة التخلص من الأصول بينما يتم الــتحقق مـــن الدائنين كجزء من مراجعة مصروف الإهلاك فإذا قام المراجع بتتبع عمليات مالية مختارة إلي سجلات مجمع الإهلاك بالملف الرئيسي للملكية كجزء من هذه الاختبارات ، يتم تنفيذ قدر قليل من الأسئلة بعد ذلك .

ويوجد هدفان يتم عادة التركيز عليهما عند مراجعة مجمع الإهلاك :

* اتفاق مجمع الإهلاك كما هو مدرج بالملف الرئيسي للملكية مع الأستاذ ويمكن تحقيق هـذا الهدف عن طريق اختبار الجمع بمجمع الإهلاك أو بالملف الرئيسي للملكية وعن طريق تتبع الإجمالي إلي الأستاذ العام .

* دقة مجمع الإهلاك بالملف الرئيسي .

وفـي بعـض الحالات يمكن تخفيض عمر المعدات الصناعية بشكل ملموس نتيجة وجود تغـيرات مـثل انخفاض الطلب من المشترين علي المنتجات ، التلف الطبيعي غير المتوقع أو الـتعديل في العمليات التشغيلية وبسبب هذه الاحتمالات يكون من الضروري تقييم مدى كفاية مخصصـات مجمـع الإهلاك بكل عام للتأكد من القيمة الدفترية الصافية تجاوز القيمة القابلة للتحقق للأصول .

12/8 مراجعة المصروفات المقدمة والمستحقات

Auditing Prepaid Expenses and Accruals

تمـثل كـل من المصروفات المدفوعة مقدما الأعباء المؤجلة ، والأصول غير الملموسة أصولا تختلف أعمارها من عدة شهور إلي عدة سنوات ويتم إدراجها كأصول بما يتفق بشكل أكـبر مع مفهوم مقابلة المصروفات بالإيرادات ولا يتم إدراجها كذلك وفقا لقيمتها عند إعادة البيع وفقا لقيمة تسييلها وفيما يلي بعض الأمثلة :

* الإيجار المدفوع مقدما .
* التأمين المدفوع مقدما .
* التكاليف التنظيمية .
* العلامات التجارية .
* الضرائب المدفوعة مقدما .
* الإيرادات المؤجلة .
* براءة الاختراع .
* حقوق الطبع .

ويتمثل الاختلاف الأساسي بين هذه الأصول وغيرها مثل المدينين والمخزون في إنهاء لا تتسم بالأهمية النسبية بالعديد من عمليات المراجعة وعادة تكفي الإجراءات التحليلية لمراجعة كل من المصروفات المدفوعة مقدما ، الإيرادات المؤجلة ، والأصول غير الملموسة .

وسـيتم التركيز علي مناقشة التأمين المدفوع مقدما كحساب يمثل هذه المجموعة في ضوء : (1) هـذا الحساب يتم التعامل به في معظم عمليات المراجعة عمليا يوجد بكل شركة نوعا من التأميـن ، (2) يمثل هذا الحساب نموذجا للمشكلات المعتادة التي يواجهها المراجع عند مراجعة

هـذا النوع من الحسابات ، (3) تعد مسئولية المراجع عن فحص التغطية التأمينية أمرا إضافيا لا يواجهه المراجع عند التعامل مع الحسابات الأخرى من هذه المجموعة.

الرقابة الداخلية Internal Contols

يمكـن تقسيم أنواع الرقابة الداخلية علي التأمين المدفوع مقدما ومصروف التأمين إلي ثـلاث فـئـات مناسـبة : الـرقابة علي حيازة وتسجيل التأمين ، الرقابة علي سجل التأمين ، والرقابة علي الانتهاء من دفع مصروف التأمين .

وتعـد الـرقابة علـي حيازة وتسجيل التأمين جزءا من دائرة الحيازة والمدفوعات وتشمل هذه الـرقابة وجود ترخيص ملائم علي بوالص التأمين الجديدة والرقابة علي أقساط التأمين التي يتم دفعها بما يتسق مع الإجراءات التي تم مناقشتها في هذه الدائرة.

ويعد وجود سجل البوالص التأمين السارية ولتاريخ استحقاق كل بوليصة (سجل التأمين) نوعا حيويا من الرقابة للتأكد من الشركة لديها التأمين الكاف في كل الأوقات ويجب أن تشمل الرقابة مخصص للفحص الدوري لمدى كفاية التغطية التأمينية بواسطة شخص كفء ومحايد.

وبعـد الانـتهاء مـن إعدادهـا يجـب التحقق من الدفاتر التفصيلية التي تحتوي علي المعلومات بسجل التأمين مقدما بواسطة شخص مستقل عن الشخص الذي قام بالأعداد ويتمثل نـوع الرقابة الذي يرتبط بذلك علي نحو وثيق في استخدام قيود المعيارية الشهرية لمصروف التأمين فإذا كان من الضروري إجراء قيد بمبلغ كبير لتسوية رصيد التأمين المدفوع مقدما في نهايـة العام ، سيشير ذلك إلي وجود تحريف محتمل في تسجيل حيازة التأمين طوال العام أو في حساب رصيد أخر المدة للتأمين المدفوع مقدما .

اختبارات المراجعة Audit Tests

طـوال مراجعة كل من التأمين المدفوع مقدما ومصروف التأمين يجب علي المراجع أن يـأخذ فـي اعتباره أن قيمة مصروف التأمين هي القيمة المتبقية بناء علي رصيد أول المدة للتأمين المدفوع مقدما ما يتم دفعة من أقساط تأمين طوال العام ورصيد أخر المدة ويتمثل نوع الـتحقق الوحـيد للرصـيد بحسـاب المصروف والذي يعد من الضرورات المعتادة في تنفيذ الإجـراءات التحليلية وإجراء اختبار وجيز للتحقق من أن التحميل علي مصروف التأمين نشا عن دائنة تتعلق بالتامين المدفوع مقدما ونظرا لأن الأقساط المدفوعة يتم اختبارها كجزء من

لختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية سيتم التركيز علي الاختبارات التفصيلية للأرصدة في التأمين المدفوع مقدما.

وعند مراجعة التأمين المدفوع مقدما يتم الحصول علي جدول من العميل أو يقوم المراجع بإعداد هذا الجدول الذي يحتوي علي كل بوليصة تأمين سارية ، رقم البوليصة التغطية التأمينية بكل بوليصة قيمة القسط مصروف التأمين العام ، والتأمين المدفوع مقدما في نهاية العام .

الإجراءات التحليلية

من الاعتبارات الهامة عند مراجعة التأمين المدفوع مقدما عدم الأهمية النسبية المتكررة لأرصدة أول المدة وأخر المدة أضف إلي ذلك يتم تسجيل عدد ضئيل من العمليات المالية كطرف مدين أو طرف دائن للرصيد طوال العام ، وتتسم معظمها بالصغر في القيمة ويسهولة الإلمام بها ولذلك يمكن للمراجع أن يمضي بوجه عام وقتا قليلا للتحقق من الرصيد وعندما يخطط المراجع في التحقق من الرصيد علي وجه تفصيلي تصبح الإجراءات التحليلية أكثر أهمية كوسيلة للتعرف علي التحريفات الجوهرية المحتملة وفيما يلي عرض للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها علي نحو متعارف عند مراجعة كل من التأمين المدفوع مقدما ومصروف التأمين:

1- مقارنة إجمالي كل من التأمين مقدما ومصروف التأمين مع المقابل بالأعوام السابقة كاختبار لمدى المنطقية .

2- حساب نسبة التأمين المدفوع مقدما إلي مصروف التأمين ومقارنتها مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .

3- مقارنة التغطية التأمينية في كل بوليصة تأمين بالجدول الذي يتم الحصول من العميل مع جدول العام السابق لاختبار مدى حذف بوالص معينة أو التغيير في التغطية التأمينية .

4- مقارنة رصيد التأمين المدفوع مقدما للعام الحالي والذي يتم حسابه علي أساسا كل بوليصة مع المقابل بالسنة السابقة لاختبار مدى وجود خطأ في العملية الحسابية .

5- فحص التغطية التأمينية كما هي مدرجة في جدول التأمين المدفوع مقدما مع وجود موظف في مستوى مناسب لدى العميل الذي يتم مراجعته أو سمسار تأمين للتحقق من مدى كفاية التغطية ولا يمكن أن يكون المراجع خبيرا في جوانب التأمين ، ولكن إلمامه المحاسبي

وتقييمه للأصول يعد أمرا هاما للتأكد من أن الشركة ليست في وضع جزئي من التغطية التأمينية .

وفي العديد من عمليات المراجعة لا توجد ضرورة لتنفيذ اختبارات بأكثر من فحص المنطقية العامة ما لم توضح نتائج الاختبارات وجود احتمال مرتفع لوقوع تحريف كبيرا أو لتقدير خطر الرقابة في مستوى مرتفع ويجب تنفيذا إجراءات المراجعة الباقية فقط عندما يوجد سبب خاص للقيام بذلك ويتم تنظيم المناقشة لهذه الاختبارات حول أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة لتنفيذ الاختبارات التفصيلية لأرصدة الأصول وحتى يتم الاقتناع يتم دمج بعض الأهداف وسيختلف ترتيب مناقشتها عن الترتيب الذي سبق استخدامه ولا يعد هدف القيمة القابلة للتحقق قابلا للتطبيق .

بوالص التأمين المدرجة بجدول التأمين مقدما موجود فعلا والبوالص الموجودة فعلا مدرجة بالجدول (الوجود والاكتمال)

يمكن التحقق من وجود إجراءات اختبارات لإغفال بوالص التأمين السارية بإحدى طريقتين : عن ريق الرجوع إلي المستندات الداعمة أو الحصول علي مصادقة عن المعلومات المتعلقة بالتأمين من وكيل التأمين الخاص بالشركة ويستلزم المنهج الأول فحص فواتير وبوالص التأمين السارية فإذا لم تم تنفيذ هذه الاختبارات ويجب تنفيذها علي أساس قدر محدود من الاختبار ويفضل إرسال المصادقات إلي وكيل التأمين الخاص بالعميل لأنه عادة يستغرق القليل من الوقت بالمقارنة باختبارات التحقق كما أنه يؤدى إلي تنفيذ التحقق بنسبة 100 % وقد زاد. استخدام المصادقات لهذا الغرض علي نحو سريع في السنوات القليلة الماضية .

للعميل الحق علي كافة بوالص التأمين المدرجة في جدول التأمين المدفوع مقدما (الحقوق)

يكون للطرف الذي سيستلم المنفعة في حالة المطالبة بالحقوق علي التأمين هو الطرف الذي له الحق وعادة لا يتم ذكر اسم العميل ولكن في حالة وجود رهونات أو حق للحجز علي الممتلكات أو رهن عقاري أو أية نوع من أنواع الرهن ، قد يحصل الدائن علي حق المطالبة بالتأمين ويعد فحص بوالص التأمين للتعرف عل يمن يكون لهم حق المطالبة بالتأمين بخلاف العميل اختبارا ممتازا للالتزامات التي يتم تسجيلها والأصول التي تم رهنها .

تـــم إدراج القـــيم المدفوعـــة مقدمـــا بالجدول بشكل دقيق وتم جمع الأرقام علي نحو صحيح للتوصل إلي الإجمالي الذي يتفق مع الأستاذ العام (الدقة والارتباط بين التفصيلات) .

تتضـــمن دقة التأمين المدفوع مقدما التحقق من قيمة قسط التأمين، طول فترة البوليصة وتوزيـــع القسط علي التامين الساري ويمكن التحقق من قيمة القسط لبوليصة معينة والفترة الزمنـــية لها بشكل متزامن عن طريق فحص فاتورة القسط أو مصادقة وكيل التأمين وبمجرد الـــتحقق مـــنها يمكـــن اختبار العمليات الحسابية لدى العميل التي تتعلق بالتأمين الساري عن طـــريق إعـــادة العملـــيات الحسابية ويمكن بعد ذلك جمع جدول التأمين المدفوع مقدما وتتبع الاجماليات إلي الأستاذ العام لاستكمال اختبارات الارتباط بين التفصيلات .

تم تبويب مصروف التأمين المرتبط بالتأمين المدفوع مقدما علي نحو صحيح (التبويب)

يجـــب فحـــص التبويـــب الملائم للأطراف المدينة بحسابات مصروفات التأمين المختلفة كاختـــبار لقائمـــة الدخـــل وفي بعض الحالات يكون الحساب الملائم للمصروف واضحا بسبب وضـــوح نوع التأمين(مثل التأمين علي إحدى المعدات) ، ولكن في حالات أخرى يكون إجراء الـــتوزيع أمـــرا ضروريا وعلي سبيل المثال قد يتطلب التأمين علي المبنى أن يتم توزيع علي العديـــد مـــن الحســـابات بما في ذلك التكاليف الصناعية غير المباشرة ويعد وجود أتساق مع السنوات السابقة أمرا هاما جدا عند تقييم التبويب .

تم تسجيل العمليات المالية للتأمين في الفترة المناسبة (الفاصل الزمني)

لا يعـــد الفاصـــل الزمني لمصروف التأمين عادة مشكلة كبري نتيجة صغر عدد البوالص وعـــدم الأهمية النسبية للقيم بها فإذا تم اختبار الفاصل الزمني ، فأنه يتم تنفي ذلك كجزء من اختبارات الفاصل الزمني للدائنين .

تم عرض والإفصاح عن التأمين المدفوع مقدما علي نحو مناسب(العرض والإفصاح)

فـــي معظـــم عملـــيات المـــراجعة يتم دمج التأمين المدفوع مقدما مع باقي المصروفات المدفوعة مقدما مع إدراجها ضمن الأصول المتداولة وعادة ما تكون القيمة صغيرة ولا يحتل اهتماما كبيرا لدى مستخدمي القوائم المالية .

مراجعة الالتزامات المستحقة Audit of Accrued Liabilities

تمــثل الالتزامات المستحقة خصوما مقدرة غير مدفوعة عن الخدمات أو المنافع التي تم اســتلامها قــبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وتمثل معظم الالتزامات المستحقة خصوما مستقبلية عن الخدمات التي لم يتم دفع مقابل لها والناتجة عن مرور الوقت ولكن لم يتم دفعها حــتى تــاريخ إعداد قائمة المركز المالي وعلي سبيل المثال المنافع عن الإيجار طوال العام ، ولذلك في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي يجب أن تدرج قيمة مستحقة تمثل جزءا من تكلفة الإيجار عن القيمة التي تم دفعها بعد فإذا اتفق تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وتاريخ انتهاء عقــد الإيجار سيكون من المناسب أن يتم تسمية أي إيجارا غير مدفوع بالإيجار القابل للدفع بدلا من الالتزام المستحق .

ويتمــثل الــنوع الثاني من المستحقات في ذلك النوع الذي تكون فيه قيمة الخصم قيمة مقدرة في ضوء عدم التأكد للقيمة المستحقة ويمكن توضيح ذلك في الخصم المتعلق بضرائب الدخل الفيدرالية في حالة وجود احتمال مناسب بأن القيمة المذكورة بالإقرار الضريبي ستتغير بعــد إتمــام المــراجعة بواســطة مصلحة الضرائب ويعبر ما يلي عن الالتزامات المستحقة المتعارف عليها وتشمل الأجور المستحقة التي تم مناقشتها كجزء من الفصل السادس عشر .

* مكافآت مستحقة لرجال الإدارة
* ضرائب الأجور المستحقة
* العمولات المستحقة
* تكاليف التقاعد المستحقة
* ضرائب الدخل المستحقة
* الأتعاب المهني المستحقة
* الفائدة المستحقة
* الإيجار المستحق
* الأجور المستحقة
* تكاليف الضمان المستحقة

وتختلف وسائل التحقق من المصروفات المستحقة بناء علي طبيعة المستحقات وظروف العمــيل وفــي معظم عمليات المراجعة تحتل المستحقات وقتا قليلا لمراجعتها ولكن في بعض الحــالات تتطلــب حسابات مثل : ضرائب الدخل المستحقة تكاليف الضمان المستحقة وتكاليف التقاعد المستحقة جهدا ملموسا في المراجعة حيث قد تتسم فيها بالأهمية النسبية .

مراجعة ضرائب الملكية المستحقة Auditing Accrued Property Taxes

يوضح الشكل (12/9) الحسابات التي تستخدمها عادة الشركات بشأن ضرائب الملكية المستحقة وتتماثل العلاقة بين ضرائب الملكية المستحقة ودائرة الحيازة والمدفوعات مع تلك العلاقة بين هذه الدائرة والتأمين وتتضح من خلال فحص الجانب المدين من حساب الالتزام ونظر لان مصدر الجانب المدين من الحساب يتمثل في يومية المدفوعات .

الشكل (12/9)

ضرائب الملكية المستحقة والحسابات المرتبطة

ضرائب الملكية المستحقة		مصروف ضريبة الملكية	
	رصيد أول المدة		
(1) المدفوعات (ضرائب الملكية)	مصروف ضريبة الملكية للفترة الحالية		

(1) تنشأ المدفوعات عن ضرائب الملكية عن دائرة الحيازة والمدفوعات.

وكما في مراجعة مصروف التأمين ، يتمثل رصيد مصروف ضريبة الملكية في القيمة المتبقية التي تنتج عن أرصدة أول المدة وآخر المدة لضرائب المستحقة والمدفوعات من ضرائب الملكية ولذلك يتم التركيز في الاختبارات علي التزام آخر المدة لضريبة الملكية والمدفوعات في آخر المدة وللتحقق من ضرائب الملكية المستحقة تعد كافة أهداف المراجعة التسع بالأرصدة أهدافا مناسبة فيما عدا القيمة القابلة للتحقق ولكن يوجد هدفان يحتلان أهمية خاصة .

1- الممتلكات الموجودة فعلا التي تتناسب معها الضرائب المستحقة تم إدراجها بجدول المستحقات حيث سيؤدى عدم إدراج الممتلكات التي تستحق الضرائب عنها إلي تخفيض قيمة الالتزام (والاكتمال) وقد يحدث تحريف يتسم بالأهمية النسبية علي سبيل المثال ، إذا لم يتم دفع الضرائب علي الملكية قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وعدم إدراجها كضرائب مستحقة علي الملكية .

2- تـم تسجيل ضرائب الملكية المستحقة بشكل دقيق ويتمثل الاهتمام الأكبر بالدقة في أنساق المعالجة للمستحقات من سنة لأخرى (الدقة) .

تتمـثل الطرق الرئيسية لاختبار إدراج كافة المستحقات في : (1) تنفيذ اختبارات المستحقات بشـكل موحـد مع مراجعة مدفوعات ضرائب الملكية للعام الحالي، (2) مقارنة المستحقات مع ما يقابلهـا فـي السنوات السابقة ويوجد قدر ضئيل من المدفوعات لضريبة الملكية في معظم عمليات المراجعة ، ولكن تتسم كل قيمة يتم دفعها بالأهمية النسبية وبالتالي من المتعارف عليه التحقق من كل قيمة يتم دفعها .

أولا : يجـب أن يحصـل المـراجع علي جدول بالمدفوعات لضريبة الملكية من العميل ومقارنة كل مبلغ يتم دفعها مع جدول السنة السابقة لتحديد ما إذا كانت كافة المدفوعات قد تم إدراجهـا في الجدول المعد من قبل العميل ومن الضروري أيضا فحص أوراق العمل الخاصة بالأصـول الثابتة للتعرف علي الإضافات عليها وما تم التخلص منها قد يؤثر علي مستحقات ضـرائب الملكـية فإذا كان العميل توسع في العمليات التشغيلية الخاصة به يجب إدراج كافة الممـتلكات التي تتأثر بالقواعد التنظيمية لضريبة الملكية المحلية بالجدول حتى إذا لم يكن قد تم سداد مدفوعات الضريبة الأولي بعد .

وبعدما يتوصل المراجع إلي اقتناع مؤداه أنه تم إدراج كافة الممتلكات الخاضعة للضرائب بـالجدول المعـد مـن قـبل العميل يكون من الضروري تقييم مدى منطقية القيمة الإجمالية لضرائب الملكية في كل نوع من الممتلكات التي تم استخدامها كأساس لتقدير المستحقات وفي بعـض الحـالات يتم وضع القيمة الإجمالية من قبل السلطات الضريبية، ويكون ممكنا أن يتم الـتحقق مـن الإجمالي عن طريق مقارنة القيمة بالجدول مع القيمة بفاتورة الضريبة والتي تكون بحوزة العميل وفي الحالات أخرى يجب تسوية المدفوعات الإجمالية عن السنة السابقة لوجود توقع بزيادة معدلات ضريبة الملكية .

ويمكـن للمراجع أن يتحقق من ضرائب الملكية المستحقة عن طريق إعادة حساب جزء مـن إجمالـي الضـريبة القابلـة للتطبيق بالعام الحالي لكل من قطعة الممتلكات ويتمثل أهم الاعتـبارات التـي يجب مراعاتها عند إجراء هذه الحسابات في استخدام نفس الجزء من كل ضـريبة مدفوعـة كمسـتحقات تم استخدامها بالعام الماضي ما لم توجد ظروف تبرر التغير وبعدمـا يـتم إعادة حساب المستحقات ومصروف ضريبة الملكية لكل قطعة من الممتلكات ،

يجـب جمع الاجماليات ومقارنتها مع الأستاذ العام وفي العديد من الحالات يتم تحميل ضرائب الملكـية علـي أكـثر من حساب من حسابات المصروفات وعندما يحدث ذلك يجب أن يختبر المـراجعة مدى ملائمة التبويب عن طريق تقييم ما إذا كان قد تم تحميل القيمة الملائمة علي كل حساب .

12/9 مراجعة العمليات التشغيلية Audit of Operations

يقصـد بمـراجعة العملـيات التشـغيلية أن يـتم تحديد ما إذا كانت حسابات الإيرادات والمصـروفات بالقوائم المالية قد تم عرضها بصدق بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف علـيها ويجب أن يقتنع المراجع بعدم وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية بكل من إجماليات الإيرادات والمصروفات المدرجة بقائمة الدخل وأيضا بصافي الربح .

وعـند إجراء الاختبارات المراجعة القوائم المالية يجب أن يدرك المراجع دائما أهمية قائمة الدخـل لمستخدمي القوائم المالية ومن الواضح أن العديد من المستخدمين يعتمدون علي قائمة الدخل بشكل أكثر عن قائمة المركز المالي عند اتخاذ القرارات ويهتم كل من الملاك المستثمرون الدائـنون لديـون طويلـة الأجل ممثلي النقابات وحتى الدائنون لديون قصيرة الأجل بشكل أكبر بمقدرة الشركة علي توليد الأرباح بالمقارنة مع التكلفة التاريخية أو القيمة الفردية لكل أصل من الأصول .

وعـند أخذ الفرص من إعداد قائمة الأرباح بالاعتبار يعد المفهومان التاليين من الأمور الحيوية عند مراجعة العمليات التشغيلية :

1- تعـد المقابلـة بين الإيرادات الدورية والمصروفات الدورية أمرا ضروريا حتى يتم التحديد الملائم لنتائج العمليات التشغيلية .

2- يعـد التصـديق المتسق للمبادئ المحاسبية بالفترات المختلفة أمرا ضروريا لتحقق المقارنة .

ويجـب تطبـيق هذيـن المفهومين عند تسجيل العمليات المالية الفردية لدمج الحسابات بالأستاذ العام حتى يتم عرض قائمة الدخل .

منهج مراجعة العمليات التشغيلية Approach To Auditing Operations

لا يمكن النظر إلي مراجعة العمليات التشغيلية علي أنها جزءا منفصلا في عملية المراجعة الكلية فإذا حدث تحريف بحساب بقائمة الدخل فإنه سيؤثر دائما بشكل متساوي علي حساب بقائمة المركز المالي والعكس بالعكس وتعد مراجعة العمليات التشغيلية كجزء أصيل من باقي أجزاء المراجعة الأخرى أمرا ضروريا حتى يتم ربط الجوانب المختلفة لاختبار العمليات التشغيلية مع الأنواع الأخرى من الاختبارات التي سبق مناقشتها وسينتج عن الوصف الموجز لهذه الاختبارات الآن يتم تقديم مراجعة لما تم تغطية في الفصول الأخرى وأكثر من هذا سيتم إظهار العلاقات المتداخلة بين الجوانب المختلفة للمراجعة والاختبارات الخاصة بالعمليات التشغيلية وتتمثل جوانب المراجعة التي تؤثر مباشرة في العمليات التشغيلية في :

1- الإجراءات التحليلية .
2- اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات .
3- تحليل أرصدة الحسابات .
4- الاختبارات التفصيلية لحسابات قائمة المركز المالي .
5- اختبارات التخصيص .

وسوف يتم هنا التأكد علي حسابات العمليات التشغيلية التي ترتبط مباشرة بدائرة الحيازة والمدفوعات ولكن يمكن تطبيق نفس المفاهيم علي حسابات التشغيلية بكافة الدوائر الأخرى .

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

تم مناقشة الإجراءات التحليلية مرة بالفصل السادس كمفهوم عام وتم الإشارة إليها في الفصول التالية كجزء من جوانب المراجعة الهامة ويجب أن ينتظر إلي الإجراءات التحليلية علي أنها جزء من اختبار مدى عدالة العرض في حسابات قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ويوضح الجدول (12/10) عرضا لعدد قليل من صور الإجراءات التحليلية وأثرها علي العمليات التشغيلية في دائرة الحيازة والمدفوعات .

الجدول (12/9)

الإجراءات التحليلية للعمليات التشغيلية

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن وقوعه
مقارنة كل مصروف بما قابلة بالأعوام السابقة.	الزيادة أو التخفيض في رصيد المصروف .
مقارنة رصيد كل أصل وكل التزام مع ما يقابلة بالسنوات السابقة .	الزيادة أو التخفيض بحساب قائمة المركز المالي التي تؤثر أيضا في حسابات قائمة الدخل (علي سبيل المثال ، يؤثر التحريف بالمخزون في تكلفة البضاعة المباعة) .
مقارنة كل مصروف مع الموازنة.	التحريف في المصروفات وحسابات قائمة المركز المالي المرتبطة بها .
مقارنة نسبة هامش المساهمة الإجمالي مع ما يقابلها في السنوات السابقة .	التحريف في تكلفة البضاعة المباعة والمخزون .
مقارنة معدل دوران المخزون مع ما يقابلها في السنوات السابقة .	التحريف في تكلفة البضاعة المباعة والمخزون .
مقارنة مصروف التأمين المدفوع مقدما مع ما يقابله بالسنوات السابقة .	التحريف في مصروف التأمين والتأمين المدفوع مقدما .
مقارنة نسبة مصروف العمولة علي المبيعات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .	التحريف في مصروف العمولة والعمولات المستحقة
مقارنة نسبة المصروفات الصناعية الفرجية علي إجمالي المصروفات الصناعية مع ما يقابلها في السنوات السابق .	التحريف في المصروفات الصناعية الفردية وحسابات قائمة المركز المالي المرتبطة بها .

اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات

Tests of Controls And Substantive Tests of Transactions

تؤثر كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات بشكل متزامن علي التحقق من حسابات قائمة المركز المالي والعمليات التشغيلية وعلي السبيل المثال عندما يستنتج المراجع أن الرقابة الداخلية كافية لتوفير تأكيد مناسب عن جود العمليات المالية بيومية

الحـيازة ، وعـن تسـجيل هذه العمليات بدقة وتبويبها بشكل صحيح وأن التسجيل قد تم في الوقـت المناسب سيتوافر دليل عن صحة الحسابات الفردية بقائمة المركز المالي مثل الدائنين والأصول الثابتة وعن صحة حسابات قائمة الدخل مثل الإعلان والإصلاحات وبالعكس ، إذا تم اكتشـاف عـدم كفايـة الـرقابة ووجـود تحريفات خلال تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات المالية سيتوافر مؤشر علي احتمال وجود تحريفات في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .

ويعـد فهـم الرقابة الداخلية وما يرتبط بها من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعملـيات بمـا يؤدى إلي تحديد خطر الرقابة المقدار أمرا هام للتحقق من العديد من حسابات العمليات التشغيلية في كافة دوائر العمليات المالية علي سبيل المثال ، إذا توصل المراجع بعد تنفيذ الاختبارات الكافية إلي استنتاج مؤداه أنه يمكن تخفيض خطر الرقابة المقدر إلي مستوي مـنخفض سـتتمثل الوسائل الإضافية التي يمكن استخدامها في التحقق من حسابات العمليات التشغيلية مثل المنافع العامة والإعلان والمشتريات في اختبارات الإجراءات التحليلية والفاصل الزمنـي فقط ومع ذلك لا يتم التحقق علي الإطلاق من بعض حسابات الإيرادات والمصروفات من خلال اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات كما يجب إجراء اختبارات أكثر عمقا لبعض الحسابات الأخرى من خلال وسائل أخرى وسيتم مناقشة ذلك كلما تقدمنا بالعرض .

تحليل أرصدة الحسابات An Analysis Balances

فـي بعض الحسابات يجب تحليل القيم المدرجة بحسابات العمليات التشغيلية حتى إذا تم تنفـيذ الاختـبارات السـابق الإشـارة إلهـا وسيتم في البداية تقدين وصف لمعنى ومنهجية الحسابات وسيلي الاختبارات مدى يكون تحليل حساب المصروف أمرا مناسبا .

يقصـد بتحليل حساب المصروف إجراء فحص للتوثيق الأساسي للعمليات المالية الفردية والقـيم التـي تشـكل إجمالي حساب المصروف وتتماثل طبيعة المستندات الأساسية مع تلك المسـتندات التـي تم استخدامها فيفحص العمليات المالية كجزء من العمليات المالية للحيازة والتي تشمل الفواتير ، تقارير الاستلام ، وأوامر الشراء والعقود .

وهكـذا يرتـبط تحلـيل حساب المصروف بشكل وثيق مع اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات ويتمثل الفرق الأساسي في درجة التركيز بالحساب الفردي ونظرا لأنه يتم تنفـيذ اختـبارات الـرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات كوسيلة لإجراء تقدير ملائم لخطر

الــرقابة . فأن هذه الاختبارات تمثل فحص عاما يشمل عادة التحقق من العديد من الحسابات المخــتلفة ويــتكون تحليل المصروفات وباقي حسابات العمليات التشغيلية الأخرى من فحص العمليات المالية بحسابات محدودة لتحديد مدى المناسبة ، التبويب ، والدقة وباقي المعلومات الأخرى المحددة عن كل حساب تم تحليله .

وبافــتراض أنـــه تــم اكتشـــاف نتائج مرضية للتبويب عند القيام بأداء اختبارات الرقبة والاختــبارات الأساســية للعملــيات ســيقوم المراجع عادة بتنفيذ تحليل المصروفات في تلك الحســابات التي يوجد بها احتمال مرتفع نسبيا لوقوع تحريفات تتسم بالأهمية النسبية وعلي سبيل المثال ، عادة ما يحلل المراجعون حسابات مصاريف الإصلاحات والصيانة لتحديد ما إذا كانــت تحــتوي علي نحو خاطئ عمليات مالية تتعلق بالأصول الثابتة ، ويتم تحليل مصاريف الإيجــار والاســتئجار والإيجــار لتحديد ضرورة رسمله الاستئجارات ويتم تحليل المصروفات القضائية لتحيد ما إذا كان هناك التزامات شرطية محتملة نزاعات تصرفات غير قانونية أو أية أمور قانونية يمكن لها أن تؤثر علي القوائم المالية ونادرا ما يتم تحليل حسابات مثل المنافع العامة ، مصروفات السفر ، والإعلان ما لم تشير الإجراءات التحليلية إلي وجود احتمال كبير بحدوث يتسم بالأهمية النسبية .

وعادة يتم تحليل حساب المصروف كجزء من التحقق من الأصل المرتبط به وعلي سبيل المــثال من المتعارف عليه أن يتم تحليل الإصلاحات والصيانة كجزء من التحقيق من الأصول الثابــتة ويــتم تحلــيل مصــروف الإيجار كجزء من التحقق من الإيجار المستحق أو الإيجار المدفوع مقدما ويتم تحليل مصروف التأمين كجزء من اختبار التأمين المدفوع مقدما .

اختبارات التخصيص Tests of Allocations

تنشـــأ العديد من حسابات المصروفات التي لم يتم مناقشتها بعد عن التخصيص الداخلي للبــيانات المحاســبية وتشــمل هذه الحسابات مصروفات مثل الإهلاك للأصول الثابتة وإهلاك حقوق الطبع وتكاليف الكتالوجات والاستفادة ويعد تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بيــن المخــزون وتكلفـــة البضاعة المباعة مثالا علي نوع مختلف من التوزيع الذي يؤثر في المصروفات .

وتعــد التخصيصـــات أمـــرا ضروريا أنها تحد ما إذا كانت النفقة تمثل أصلا أو مصروفا يخـــص الفترة الحالية فإذا لم يقم العميل بإتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو لم يقم

بالعمليات الحسابية للتخصيص بشكل مناسب ، سيوجد تحريف يتسم بالأهمية النسبية للقوائم المالية ويعد توزيع العديد من المصروفات مثل إهلاك الأصول الثابتة وإهلاك حقوق الطبع أمرا ضروريا لأن حياة الأصل تمتد إلي أكثر من عام ويتم التحقق من التكلفة الأصلية للأصل في وقت الحيازة ولكن يتم تخفيض القيمة علي عدة سنوات وتنشأ الأنواع الأخرى من التوزيعات التي تؤثر مباشرة علي القوائم المالية لأن حياة الأصول قصيرة الأجل لا تنقضي في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وتتضمن الأمثلة الإيجار والتأمين الذي يتم دفعهما مقدما وأخيرا ، تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يتم تخصيص التكلفة بين المصروفات الصناعية بالفترة الحالية والمخزون كوسيلة يمكن من خلالها إظهار كافة تكاليف التوصل للمنتج .

ولا يتم عادة التحقق من حسابات قائمة الدخل التي تنتج عن إجراء التخصصات كجزء من اختبارات الرقابة الاختبارات الأساسية للعمليات أو الاختبارات التفصيلية بشكل مكثف للتحقق ن التخصيصات ، لكن يتطلب الأمر عادة إجراء اختبارات تفصيلية إضافية .

وعند مراجعة توزيع النفقات مثل التأمين المدفوع مقدما والتكاليف الصناعية غير المباشرة يوجد أمران أساسيان يجب مراعاتهما وهما الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والاتساق مع الفترة السابقة ويتمثل الاختباران الأكثر أهمية من إجراءات المراجعة للتخصيصات في استخدام الإجراءات التحليلية لاختبار المنطقية العامة وإعادة حساب نتائج العميل ومن المتعارف عليه أن يتم تنفيذ هذين الاختبارين كجزء من مراجعة حسابات الأصول أو الالتزامات المرتبطة وعلي سبيل المثال يتم عادة التحقق من مصروف الإهلاك كجزء من مراجعة الأصول الثابتة ويتم التحقق من إهلاك براءات الاختراع كجزء من التحقق من التخصيص من براءات الاختراع الجديدة أو من التخلص من براءات الاختراع الحالية ويتم التحقق من التخصيص بين المخزون وتكلفة البضاعة كجزء من مراجعة المخزون .

الفصل الثالث عشر

مراجعة دورة المخزون والمستودعات

الفصل الثالث عشر

مراجعة دورة المخزون والمستودعات

Audit of Inventory and Warehousing Cycle

13/1 طبيعة دورة المخزون والمستودعات ووظائفها ونظم رقابتها الداخلية .

13/2 الأجزاء الخمسة لمراجعة المخزون والمستودعات .

13/3 مراجعة المحاسبة عن التكاليف .

13/4 الإجراءات التحليلية في دورة المخزون والمستودعات .

13/5 الاختبارات التفصيلية للمخزون .

13/6 تكامل الاختبارات في دورة المخزون والمستودعات .

13/1 طبيعة دورة المخزون والمستودعات ووظائفها ونظم رقابتها الداخلية

Nature, Functions of the Cycle and Related Controls

يـأخذ المخزون أشكالا متعددة بناء علي طبيعة العمل ، ففي تجارة التجزئة أو الجملة ، يتمـثل معظـم المخـزون في السلع المملوكة والمتاحة للبيع . أما في المستشفيات فيشمل المخـزون الأغذيـة ، الأدوية ، المعدات الطبية . ويوجد بالشركة الصناعية كل من المواد الخـام ، الأجـزاء التـي تم شرائها ، والتوريدات التي تستخدم في الإنتاج ، المنتجات تحت التشغيل التي يتم تصنيعها، والبضاعة التامة المتاحة للبيع .

وتعد مراجعة المخزون أمرا معقدا وتستغرق الكثير من الوقت للأسباب التالية :

a) يمـثل المخـزون بوجـه عام عنصرا هاما في قائمة المركز المالي، وعادة ما يمثل العنصر الأكبر في الحسابات التي تشكل رأس المال العامل .

b) يقـع المخـزون في مواقع مختلفة مما يصعب الرقابة والجرد الفعلي عليه ، وذلك الانتشار يسبب صعوبات هامة في المراجعة .

c) بسـبب التنوع في العناصر بالمخزون يواجه المراجع صعوبات . حيث تمثل عناصر مثل المجوهرات الكيماويات ، والأجزاء الإلكترونية مشاكل في ملاحظتها وتقييمها .

d) يعـد تقييم المخزون أمرا صعبا أيضا في ضوء وجود عوامل مثل التقادم وضرورة توزيع التكاليف الصناعية علي المخزون .

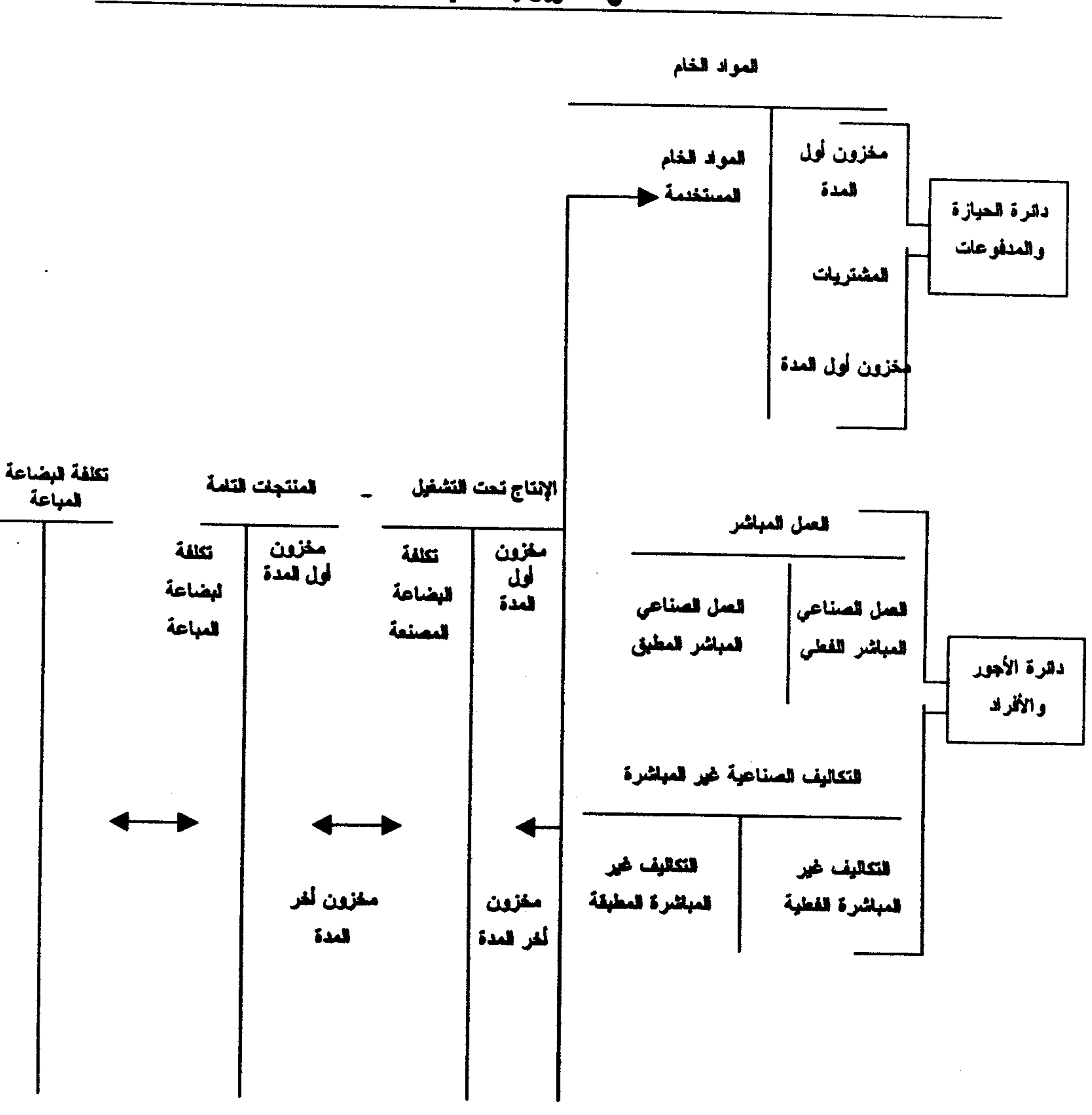
e) وجـود العديـد من طرق تقييم المخزون المقبولة ، ولكن يجب أن يطبق العميل تلك الطـريقة علـي نحو متسق من عام لأخر. وأكثر من ذلك، قد تفضل المنظمة استخدام طرق مخـتلفة للتقيـيم للأجـزاء المخـتلفة ، وهـو ما يعد أمرا مقبولا في ظل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

وبصفة عامة يتأثر حسابين فقط بدورة المخزون والمستودعات ، هما المخزون وتكلفة البضـاعة المباعة . ومع ذلك ، يتسم هذان الحسابان بأهمية نسبية مرتفعة . وفي الشركة الصـناعية ، يـتأثر عدد أكبر من الحسابات لأن كل تكلفة من العمل وحيازة المواد الخام ، وكافة التكاليف الصناعية غير المباشرة تؤثر في المخزون.

يوضـح الشـكل رقم (13/1) التدفق الفعلي للتكاليف في دائرة المخزون والمستودعات بشركة صناعية . ويمكن ملاحظة الصلة المباشرة وبين دائرة المخزون والمستودعات وكل من دائرة الحيازة والمدفوعات ودائرة الأجور والأفراد عن طريق فحص المديونية في كـل

شكل رقم (13/1)

تدفق المخزون والتكاليف



مــن حســابات المواد الخام ، العمل المباشر ، والتكاليف غير المباشرة . ويحدث الارتباط المباشر مع دائرة المبيعات والتحصيل في النقطة التي يتم فيها الإفراج عن البضاعة التامة (جعلهــا طــرف دائن) والتحميل علي تكلفة البضاعة وتعد هذه العلاقات المباشرة مع دوائر العمليات المالية الأخرى في المنظمة الصناعية خاصية أساسية عند مراجعة دورة المخزون والمستودعات .

تتكون دورة المخزون والمستودعات من نظامين رغما عن أنهما يرتبطان معا علي نحو وثــيق . ويشــمل أحــد النظاميــن الــتدفق الفعلي للبضاعة ويشمل النظام الثاني التكاليف المرتــبطة. وحيثما ينتقل المخزون خلال الشركة ، يجب أن توجد رقابة كافية علي كل من الانتقال الطبيعي للبضاعة والتكاليف المرتبطة بها .

تشغيل أوامر الشراء Process Purchase Orders

يــتم اســتخدام طلــبات الشراء لمطالبة إدارة المشتريات بإصدار أوامر تتعلق بعناصر المخزون . ويتم إعادة الطلب عندما يصل المخزون إلى مستوي محدد مقدما بواسطة أفراد المخازن أو الحاسب الإلكتروني ، وقد يتم إصدار الأوامر للحصول علي المواد الخام اللازمة لإنــتاج أوامــر العملاء ، أو قد يتم إصدار الأوامر وفقا للجــرد الــدوري للمخزون بواسطة شــخص مســئول . وبغــض النظر عن الطريقة التي يتم اتباعها يتم تقييم واختيار الرقابة علي طلبات الشراء وأوامر الشراء المرتبطة بها كجزء من الحيازة والمدفوعات .

استلام المواد الخام Receive New Materials

يعد استلام المواد الخام التي تم طلبها جزء من دائرة الحيازة والمدفوعات أيضا . ويجب فحص المواد الخام التي تم استلامها للتعرف علي الكمية والجودة وتصدر إدارة الاستلام تقرير الاستلام الذي يصبح جزءا أساسيا من التوثيق قبل إتمام الدفع . وبعد الفحص ، يتم إرسال المواد الخام إلى المخزن ، ويتم عادة إرسال مستندات الاستلام إلى إدارة الشراء ، المخزن ، إدارة الدائنين .ويجب وجود رقابة ومحاسبة علي كافة المستندات التي يتم نقلها .

تخزين المواد الخام Store Raw Materials

عندما يتم استلام المواد الخام ،يتم تخزينها في المخازن حتى يتم الاحتياج إليها في الإنتاج . ويتم إصدار المواد الخام من المخزون إلى الإنتاج بناء علي تقديم : طلب للمواد الخام مصدق عليه من شخص مناسب في موقع مسئول ، أمر عمل ، أو مستند مماثل يتم

فيه توضيح نوع وكمية المواد الخام المطلوبة . ويتم استخدام مستندات الطلب في تحديث الملف الرئيسي للمخزون المستمر وفي إجراء النقل الدفتري من حسابات المواد الخام إلى حسابات الإنتاج تحت التشغيل

تشغيل البضاعة Process The Goods

يتنوع التشغيل في دورة المخزون والمستودعات بشكل كبير من شركة لأخرى . ويتم تحديد العناصر والكميات التي سيتم إنتاجها بوجه عام بناء علي أوامر محددة من العملاء ، تنبؤات المبيعات ، مستويات المخزون من الإنتاج التام ، ودورات الإنتاج الاقتصادية .وعادة ما يتم تخصيص إدارة منفصلة لمراقبة الإنتاج لتحمل مسئولية تحديد نوع وكميات الإنتاج . وفي حالة وجود إدارات مختلفة للإنتاج ، يجب الاحتياط عند المحاسبة عن الكميات المنتجة، الرقابة علي النفاية ، رقابة الجودة ، والحماية الفعلية علي الإنتاج تحت التشغيل. ويجب أن تعد إدارة الإنتاج تقارير عن الإنتاج والنفاية حتى تعكس المحاسبة تحركات المواد الخام في الدفاتر ويتم تحديد تكاليف الإنتاج علي نحو دقيق .

وفـــي أي شركة صناعية ، يعد توفير نظام مناسب لمحاسبة التكاليف جزءا هاما من وظيفة تشغيل البضائع . ويعد مثل هذا النظام أمرا ضروريا لتوضيح المقدرة النسبية علي تحقيق أرباح فـــي مختلف المنتجات حتى تتمكن الإدارة من التخطيط والرقابة ويتم تقييم المخزون للعرض في القوائـــم المالية . ويوجد نوعان من نظم التكاليف ، علي الرغم من وجود إمكانية للتباين والدمج بيـــن هذيـــن النظامين، ويتمثل النظامان في نظام تكلفة الأمر Job Cost ونظام تكلفة المرحلة Process Cost . ويتمـــثل الفرق الأساسي في ما إذا كان تجميع التكاليف وفقا للأوامر الفردية عـــندما يـــتم إصـــدار المواد الخام وتحمل تكاليف العمل (تكلفة الأمر) ، أو ما إذا كان يتم تجميع التكالـــيف وفقـــا للمرحلة، حيث يتم تخفيض تكاليف الوحدة في كل مرحلة إلى المنتج الذي يمر بالمرحلة (تكلفة المرحلة) .

وتشـــمل السـجلات المحاسبية للتكلفة كل من الملف الرئيسي، أوراق العمل، والتقارير الخاصـــة بتجمـــيع المواد الخام ، العمل ، والتكاليف الصناعية غير المباشرة وفقا للأمر أو المـــرحلة فـــي ضـــوء التكاليف التي يتم أنفاقها . وعند استكمال الأوامر أو المنتجات ، يتم تحويـــل التكالـــيف المرتـــبطة من الإنتاج تحت التشغيل إلى الإنتاج التام وفقا لتقارير إدارة الإنتاج .

تخزين الإنتاج التام Store Finish Good

عندما يتم استكمال المنتجات التامة بواسطة إدارة الإنتاج، يتم وضعها في المخزن انتظارا لشحنها . وفي الشركات التي يوجد بها رقابة داخلية جديدة ، يتم وضع الإنتاج التام تحت رقابة طبيعية في أماكن منفصلة بحيث يتم تحديد التعامل معها في أشخاص محددين . وتعد الرقابة علي الإنتاج التام غالبا جزء من دورة المبيعات والتحصيل .

شحن المنتجات التامة Ship Finished Goods

يعد شحن المنتجات التامة جزءا متمما لدورة المبيعات والتحصيل .ويجب الترخيص بأي شحن أو نقل للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند شحن تم التصديق عليه بشكل مناسب .

الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر

Perpetual Inventory Master Files

تعد الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر أحد السجلات يتم استخدامها للمخزون ، ويتم عادة الاحتفاظ بسجلات مستقلة منفصلة للمواد الخام والمنتجات التامة ، ولا تستخدم معظم الشركات سجلات مستمرة للإنتاج تحت التشغيل .

وتحتوي الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر فقط علي المعلومات الخاصة باقتناء وحدات المخزون ، الوحدات المباعة ، الوحدات بالمخزن ، وقد تحتوي هذه الملفات أيضا علي معلومات عن تكاليف الوحدة . وتعد المعلومة تلك من الأمور الهامة في النظم المصممة بشكل جيد بالحاسب الإلكتروني .

وفيما يتعلق بحيازة المواد الخام ، يتم تحديث الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر تلقائيا عندما يتم اقتناء المخزون كجزء من تسجيل الحيازة وعلي سبيل المثال ، عندما يتم الإدخال في نظام الحاسب الإلكتروني لكل من عدد الوحدات وتكلفة الوحدة في كل نوع من المواد الخام التي تم اقتنائها، يتم استخدام هذه المعلومات في تحديث كل الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر ويومية الحيازة والملف الرئيسي للدائنين .

ويجب إدخال المواد الخام من المخازن بشكل منفصل إلى الحاسب الإلكتروني لتحديث السجلات المستمرة .وعادة ، يجب إدخال عدد الوحدات التي تم نقلها فقط لأن الحاسب الإلكتروني يستطيع أن يحدد تكاليف الوحدة من الملف الرئيسي . ويحتوي الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر من المواد الخام بالإضافة إلى تكاليف الوحدة لكل نوع من المواد

الـــام علـــي : عدد الوحدات أول وآخر المدة ،عدد الوحدات وتكاليف الوحدة في كل عملية حيازة ، وعدد الوحدات وتكاليف الوحدة في كل عملية نقل إلى الإنتاج .

ويحتوي الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر من الإنتاج التام علي نفس المعلومات التـــي توجد بالملف الرئيسي للمخزون من المواد الخام، ولكنه يعد أكثر تعقيدا إذا تم إدراج التكالـــيف بالإضـــافة إلى عدد الوحدات. وتشمل تكاليف الإنتاج التام كل من المواد الخام ، العمـــل المباشـــر ، التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي ما تتطلب عادة إجراء عمليات للـــتوزيع والاحتفاظ بسجلات تفصيلية وعندما يحتوي الملف الرئيسي للمخزون المستمر من الإنتاج التام علي تكاليف الوحدة ، فأنه يجب إجراء تكامل .

ملخص لتوثيق المخزون Summary of Inventory Documentation

يوضح الشكل (13/2) التحركات الفعلية والتوثيق المرتبط بها في دائرة المخزون والمستودعات .

ويؤكد ذلك الشكل علي نقطة هامة تتمثل في ضرورة توافق تسجيل تكاليف وتحركات المخزون كما هو مذكور بالدفاتر مع التحركات والتشغيل الفعليين .

13/2 الأجزاء الخمسة لمراجعة المخزون والمستودعات

Part of Audit an Inventory

يتمـــثل الهـــدف العام من مرلجعة دورة المخزون والمستودعات في تحديد مدي عدالة عـــرض كل من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل ، مخزون الإنتاج التام، وتكلفة البضاعة المـــباعة بـــالقوائم المالية، ويمكن تقسيم دائرة المخزون والمستودعات إلى خمسة أجزاء متميزة .

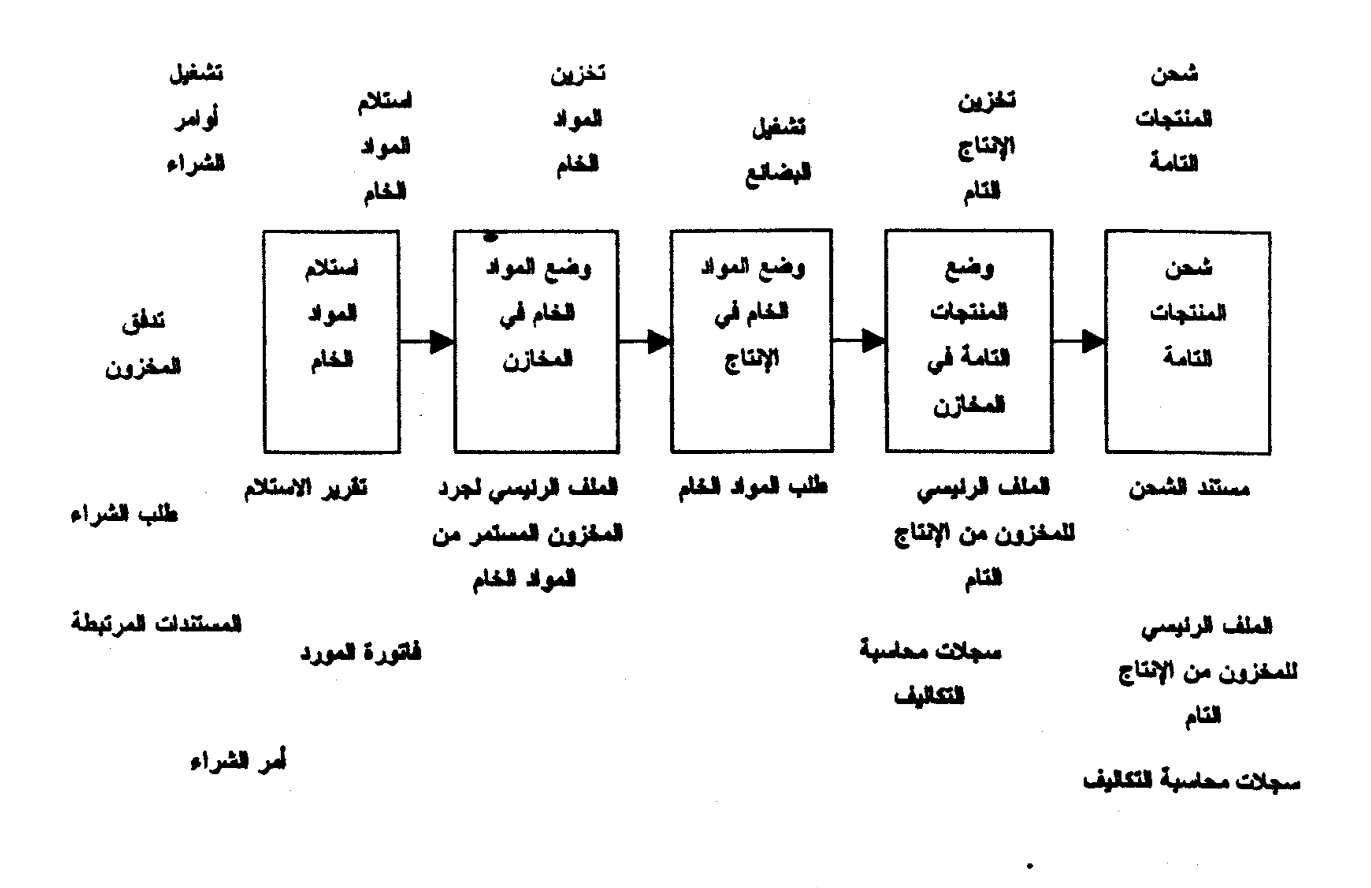
اقتناء وتشغيل المواد الخام ، العمل ، والمصروفات غير المباشرة

Acquire and Recod Raw Material , Labor ,and Overhead

يتمثل هذا الجزء من دورة المخزون والمستودعات الثلاثة وظائـــف الأولي بالشكـــل رقم (13/2) تشـــغيل أوامـــر الشراء ، استلام المواد الخام وتخزين المواد الخام . ويتم في البداية فهـــم الـــرقابة الداخلـــية علـــي هذه الوظائف الثلاث، وبعد ذلك يتم اختبارها كجزء من تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في كل من دورة الحيازة والمدفوعات ودورة الأجور والأفراد .

شكل رقم (13/2)

الوظائف في دورة المخزون والمستودعات



وعند الانتهاء من دورة الحيازة والمدفوعات من المحتمل أن يقتنع المراجع بأن حيازة المواد الخام والتكاليف الصناعية قد تم تسجيلها بشكل صحيح ويجب تصميم عينة للتأكد من أن هـذه النظم قد تم اختبارها علي نحو كاف . وبالمثل ، عندما يكون العمل جزءا هاما من المخـزون يجـب أن تؤدي اختبارات دائرة الأجور والأفراد إلى التحقق من وجود محاسبة مناسبة علي هذه التكاليف .

نقل الأصول والتكاليف Transfer Asset And Costs

يمـثل الـنقل الداخلـي الوظيفتيـن الرابعة والخامسة بالشكل (13/2) ، وهما تشغيل وتخزين الإنتاج التام . ولا يرتبط هذين النشاطين بدورات العمليات المالية الأخرى وبالتالي يجـب اختـيارهما ودراسـتها كجـزء من دورة المخزون والمستودعات. وتتمثل السجلات المحاسبية لهذه الوظائف في سجلات محاسبة التكاليف .

شحن البضائع وتسجيل الإيرادات والتكاليف

Ship Goods And Record Revenue And Costs

يمثل تسجيل عمليات الشحن وما يرتبط بها من تكاليف الوظيفـة الأخيرة بالشكل رقـم (13/2) وهمـا جزء من دورة المبيعات والتحصيل . وهكذا ، يتم فهم الرقابة الداخلية علي هـذه الوظـيفة واختـبارها كجزء من مراجعة دورة المبيعات والتحصيل. ويجب أن تشمل اختـبارات الـرقابة والاختـبارات الأساسية للعمليات إجراءات للتحقق من الدقة في الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر .

ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون physically Observe Inventory

يعد ملاحظة الجرد الفعلي الذي يقوم به العميل أمر ضروريا لتحديد ما إذا كان المخزون المسـجل موجود فعلا في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وانه تم جرده علي النحو الملائم بواسطة العميل . ويعد المخزون جانب المراجعة الأول الذي يكون فيه الاختبار الفعلي نوعا أساسيا من الأدلة التي يتم استخدامها للتحقق من الرصيد بالحساب .

تسعير وتجميع المخزون Price and Compile Inventory

يجب اختبار التكاليف المستخدمة في تقييم المخزون الفعلي لتحديد ما إذا كان العميل قد اتبع بشكل صحيح طريقة تقييم المخزون بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وان هذه الطريقة قد تم اتباعها بشكل متسق مع السنوات السابقة. ويشار إلى إجراءات المراجعة

التي يتم استخدامها للتحقق من هذه التكاليف باختبارات التسعير . أضف إلى ذلك يجب ان يتحقق المراجع من ما إذا كان الجرد الفعلي قد تم تلخيصه بشكل صحيح ، وأن العمليات الحسابية لضرب الكميات والأسعار بالمخزون قد تم إجرائها بشكل صحيح ، كما يجب التحقق من أن نتائج العمليات الحسابية للضرب قد تم تجميعها للتوصل إلى القيمة الصحيحة لعناصر المخزون . ويطلق عليها اختبارات التجمع Compilation Tests .

ويلخص الشكل (13/3) الأجزاء الخمس من مراجعة دورة المخزون والمستودعات وتوضح الدورة التي يتم مراجعة كل جزء فيها ، وقد سبق دراسة الجزئيين الأول والثالث من مراجعة دورة المخزون والمستودعات في ضوء ارتباطهما بالدورات الأخرى .

13/3 مراجعة المحاسبة عن التكاليف Audit of Accounting

يختلف كل من نظم محاسبة التكاليف والرقابة عليها في الشركات المختلفة علي نحو أكثر من أي جانب آخر نتيجة التنوع الواسع لعناصر المخزون ومستوي التعقد المرغوب فيه من قبل الإدارة .

الرقابة علي محاسبة التكاليف Cost Accounting Controls

ترتبط الرقابة علي محاسبة التكاليف بالمخزون الفعلي والتكاليف المتعلقة به من النقطة التي فيها يتم فيها إعادة طلب المواد الخام إلى النقطة التي يتم فيها استكمال تصنيع المنتج ونقلة إلى المخازن . ومن الملائم أن يتم تقسيم هذه الأنواع من الرقابة إلى فئات كبيرة : (1) الرقابة الفعلية علي المواد الخام. الإنتاج تحت التشغيل ، والمخزون من الإنتاج التام ، (2) الرقابة علي التكاليف المرتبطة .

وتقريبا تكون كافة الشركات بحاجة إلى رقابة فعلية علي أصولها لمنع وقوع خسائر بسبب سوء الاستخدام والسرقة . ويعد استخدام كل من الفصل الفعلي ، قصر التعامل مع مناطق تخزين المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل علي أفراد معينين ، والرقابة علي الإنتاج التام أحد أنواع الرقابة الرئيسية لحماية الأصول . وفي بعض الحالات ، قد يكون من الضروري أن يتم تخصيص حماية المخزون إلى أفراد مسئولين لحماية الأصول بشكل مناسب . كما يجب استخدام مستندات سابقة الترقيم مصدق عليها عند الترخيص بنقل المخزون لتوفير الحماية علي الأصول من سوء الاستخدام . ويجب إرسال صور من هذه المستندات مباشرة إلى إدارة المحاسبة بواسطة الأشخاص الذين يقومون بإصدار وبشكل غير مباشر من الأفراد الذين يتحملون مسئولية حماية الأصول . ومن أمثلة المستندات

شكل رقم (13/3)

مراجعة المخزون

الدورة التي يتم اختيارها	جزء من المراجعة
الحيازة والمدفوعات والأجور والأفراد	اقتناء وتسجيل المواد الخام، العمل، مصروفات غير مباشرة
المخزون والمستودعات	النقل الداخلي للأصول والتكاليف
المبيعات والتحصيل	شحن البضائع وتسجيل الإيرادات والتكاليف
المخزون والمستودعات	الملاحظة الفعلية للمخزون
المخزون والمستودعات	تسعير وإجراءات العمليات الحسابية

الفعالـــة من هذا النوع طلب المواد الخام الذي تم التصديق عليه للحصول علي المواد الخام الجديدة من المخزون.

ويتم الاحتفاظ بالملفات الرئيسية للمخزون المستمر بواسطة أشخاص لا يحق لهم حماية الأصـــول أولا يتوافر لهم إمكانية التوصل إلى الأصول لعدة أسباب : توفر هذه الملفات سجلا عـــن العناصـــر الموجـــودة فعلا والتي يتم استخدامها لبدء الإنتاج أوفي اقتناء مواد خام أو بضائع إضافية ،توفر هذه الملفات سجلا لاستخدام المواد الخام الجديدة ومبيعات الإنتاج التام والـــذي يمكـــن فحصـــة للتعرف علي العناصر المتقادمة أو التي تتحرك ببطء ، وتوفر هذه الملفـــات سجلا يمكن استخدامه لتحديد المسئولية بدقة عن حماية الأصول كجزء من فحص الفروق بين الجرد الفعلي والقيمة الموضحة بالسجلات .

وعـــند مـــراجعة محاسبة التكاليف ،يهتم المراجع بأربعة جوانب : الرقابة الفعلية علي المخـــزون ، المســـتندات والســـجلات الخاصـــة بنقل المخزون، الملفات الرئيسية للمخزون المستمر ، وسجلات تكلفة الوحدة .

الرقابة الفعلية : يجب تقيد اختبارات المراجع عن مدي كفاية الرقابة الفعلية علي المواد الخام ، الإنتاج تحت التشغيل ، والنتاج التام في الملاحظة الشخصية والاستفسار . وعلي سبيل المثال ، يستطيع المراجع أن يختبر منطقة تخزين المواد الخام لتحديد ما إذا كان هناك حماية للمخزون من السرقة وسوء الاستخدام عن طريق وجود غلاف تخزين محكمة الإغلاق . ويؤدي وجود غرف تخزين ملائمة مع شخص كفء يتحمل مسئوليتها أيضا إلى وجود تخزين منظم لعناصر المخزون. فإذا استنتج المراجع أن الرقابة الداخلية غير كافية علي الإطلاق مما سيصعب من إجراء الجرد ، يجب أن يوسع المراجع من ملاحظته لاختبارات المخزون الفعلي من مدي ملائمة تنفيذ خطوات الجرد .

المستندات والسجلات الخاصة بنقل المخزون . تتمثل الاهتمامات الرئيسية للمراجع عند التحقق مـــن نقـــل المخزون من موقع لأخر في : يتم تسجيل عمليات النقل التي حدثت فعلا ، عمليات الـــنقل التي حدثت فعلا تم تسجيلها ، وأن هناك تحديد دقيق للكميات ، الموصفات والتاريخ في كافـــة عمليات النقل التي تم تسجلها ، ومن الضروري أن يتم فهم الرقابة الداخلية لدي العميل علـــي تســـجيل عملـــيات النقل قبل تنفيذ الاختبارات المناسبة . وبمجرد فهم الرقابة الداخلية ، يمكن بسهولة تنفيذ الاختبارات عن طريق فحص المستندات والسجلات ، وعلي سبيل المثال ، يتمثل الإجراءات الذي يمكن من خلاله اختبار وجود ودقة نقل البضائع من غرف تخزين المواد الخـــام إلـــى خـــط التجميع للتصنيع في المحاسبة عن تسلسل طلبات المواد الخام، فحص مدي

وجـود موافقة مناسبة علي الطلبات ، ومقارنة الكمية والموصفات والتاريخ مع المعلومات في الملف الرئيسي للمخزون المستمر من المواد الخام . وبالمثل يمكن مقارنة سجلات المنتجات التامة مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر للتأكد من أن كافة البضائع المصنعة تم تسليمها فعلا إلى غرفة تخزين البضاعة التامة .

المستندات والسجلات الخاصة بنقل المخزون . تتمثل الاهتمامات الرئيسية للمراجع عند التحقق من نقل المخزون من موقع لأخر في : تم تسجل عمليات النقل التي حدثت فعلا، عمليات النقل التي حدثت فعلا تم تسجيلها ، وأن هناك تحديد دقيق للكميات ، الموصفات والتاريخ في كافة عمليات النقل التي تم تسجيلها . أولا ، من الضروري أن يتم فهم الرقابة الداخلية لدي العميل علي تسجيل عمليات النقل قبل تنفيذ الاختبارات المناسبة . وبمجرد فهم الرقابة الداخلية ، يمكن بسهولة تنفيذ الاختبارات عن طريق فحص المستندات والسجلات . وعلي سبيل المثال ، يتمثل الأجراء الذي يمكن من خلاله اختبار وجود ودقة نقل البضائع من غرف تخزين المواد الخام إلى خط التجميع للتصنيع في المحاسبة عن تسلسل طلبات المواد الخام بفحص مدي وجود موافقة مناسبة علي الطلبات ، ومقارنة الكمية والمواصفات والتاريخ مع المعلومات في الملف الرئيسي للمخزون المستمر من المواد الخام . وبالمثل يمكن مقارنة سجلات المنتجات التامة مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر للتأكد من أن كافة البضائع المصنعة تم تسليمها فعلا إلى غرفة تخزين البضاعة التامة .

الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر . يؤثر وجود ملف رئيسي كاف للمخزون المستمر بشكل كبير علي توقيت ومدي فحص المراجع للمخزون . فعندما توجد ملفات رئيسية دقيقة للمخزون المستمر يكون من المعتاد أن يتم توفير إمكانية لاختبار المخزون الفعلي قبل تاريخ إصدار القوائم المالية . ويمكن أن ينتج عن الجرد الفعلي للمخزون قبل تاريخ إصدار قائمة المركز المالي توفير كبير في التكلفة لكل من المراجع والعميل ، ويمكن أن يحصل العميل علي مراجعة القوائم المالية في وقت مبكر . ويمكن وجود ملفات رئيسية لجرد المخزون المستمر المراجع أيضا من تخفيض مدي اختبارات المخزون الفعلي عندما يتم تقدير خطر الرقابة المرتبط بالملاحظة الفعلية للمخزون في مستوي منخفض .

ويتم تنفيذ اختبارات الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر بهدف تخفيض اختبارات الجرد الفعلي أو تغير توقيتها عن طريق استخدام التوثيق . حيث يمكن فحص المستندات للتحقق من اقتناء المواد الخام عندما يقوم المراجع بالتحقق من عمليات الحيازة كجزء من اختبارات والمدفوعات . ويتم فحص المستندات الداعمة لتخفيض المخزون من المواد الخام

لاستخدام في الإنتاج وزيادة المخزون من المنتجات التامة عند تصنيع المنتجات التامة كجزء من اختبارات سجلات محاسبة التكاليف ، ويتم عادة اختبار المستندات الداعمة لتخفيض المخزون من المنتجات التامة عن طريق بيع المنتجات إلى العملاء كجزء من دائرة المبيعات والتحصيل، وعادة ما يكون من السهل نسبيا اختبار دقة الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر بعدما يحدد المراجع مدي قوة تصميم الرقابة الداخلية والدرجة التي يجب أن يتم تخفيض مخاطر الرقابة المقدرة إليها.

سجلات تكلفة الوحدة . يعد التوصل إلى بيانات دقيقة للتكلفة لكل من المواد الخام ، العمل المباشر ، والمصروفات الصناعية غير المباشرة أمرا أساسيا في محاسبة التكاليف . ويجب أن يوجد تكامل بين السجلات الملائمة لمحاسبة التكاليف مع كل من سجلات الإنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى حتي يمكن التوصل إلى تكاليف دقيقة لكافة المنتجات ، وتعد سجلات محاسبة التكاليف أمرا هاما للمراجع عند تقييم رصيد المخزون في آخر المدة بناء علي التصميم والاستخدام الجيد لهذه السجلات .

وعند اختبار سجلات تكلفة المخزون ، يجب أن يتوصل المراجع إلى فهم الرقابة الداخلية أولا .ويستغرق ذلك عادة وقتا كبيرا لأن تدفق التكاليف يتكامل عادة مع السجلات المحاسبية الأخرى ، وقد لا يكون واضحا كيف يتم توفير رقابة داخلية علي الانتقالات الداخلية للمواد الخام وعلي العمل المباشر والمصروفات الصناعية غير المباشرة عندما يتم تنفيذ الإنتاج .

وبمجرد ما يتفهم المراجع الرقابة الداخلية ، يتضمن منهج التحقق الداخلي نفس المفاهيم التي سبق مناقشتها للتحقق من العمليات المالية للمبيعات والحيازة . وعندما يكون ممكنا ، يكون من المرغوب فيه اختبار سجلات محاسبة التكاليف كجزء من اختبارات الحيازة، الجور ، والمبيعات لتجنب اختبار هذه السجلات لأكثر من مرة . وعلي سبيل المثال، عندما يختبر المراجع العمليات المالية للحيازة كجزء من دائرة الحيازة والمدفوعات ، يكون من المرغوب فيه تتبع عدد الوحدات وتكاليف الوحدة الخاصة بالمواد الخام إلى الملف الرئيسي لجرد المخزون المستمر وتتبع التكلفة الإجمالية إلى سجلات محاسبة التكاليف وبالمثل ، عندما يتم الاحتفاظ ببيانات تكاليف الأجور الخاصة بالوظائف كجزء من اختبار دورة الأجور والأفراد .

وتتمثل الصعوبة الرئيسية في التحقق من سجلات تكلفة المخزون في تحديد مدي منطقية تخصيصات التكلفة . وعلي سبيل المثال ، يستلزم تخصيص التكاليف الصناعية غير

المباشـــرة علـــي المنـــتجات الفردية وجود عديد من الافتراضات التي يمكن أن تؤثر بشكل معـــنوي في تكاليف الوحدة بالمخزون وبالتالي مدي عدالة تقييم المخزون ، وعند تقييم هذه التخصيصـــات. يجب أن يأخذ المراجع في اعتباره مدي منطقية كل من البسط والمقام الذين ينتج عنهما تحديد تكاليف الوحدة وعلي سبيل المثال، عند اختيار المصروفات غير المباشرة التي تم تخصيصها للمخزون علي أساس القيمة النقدية للعمل المباشر ، يجب أن يتم التوصل إلـــى نعـــدل المصـــروفات الصـــناعية غير المباشرة عن طريق تقريب ناتج قسمة إجمالي المصـــروفات الصـــناعية غير المباشرة علي القيمة النقدية للعمل المباشر . ونظرا لأنه يتم اختـــيار إجمالـــي المصـــروفات الصناعية غير المباشرة كجزء من اختبارات دورة الحيازة والمدفوعات، ولأنه يتم اختبار العمل المباشر كجزء من دورة الأجور والأفراد ، لا يعد تحديد مـــدي منطقـــية المعـــدل أمـــرا صعبا ومع ذلك ، إذا تم تطبيق المصروفات الصناعية غير المباشـــرة علي أساس ساعات عمل الآلة ، يجب أن يقوم المراجع بالتحقق من مدي منطقية ســـاعات عمـــل الآلـــة عـــن طريق اختبارات منفصلة لسجلات الآلات لدي العميل . وتتمثل الاعتـــبارات الرئيســـية التي يجب مراعاتها عند تقييم مدي منطقية كافة توزيعات التكاليف ، بمـــا في ذلك المصروفات الصناعية غير المباشرة ، في الالتزام بمبادئه المحاسبية المتعارف عليها والاتساق مع ما تم بالسنوات السابقة .

13/4 الإجراءات التحليلية في دورة المخزون والمستودعات

Analytical Procedure

تعد الإجراءات التحليلية جانبا هاما في مراجعة المخزون والمستودعات كما في مراجعة الدوائر الأخرى . ويحتوي الجدول (13/4) علي الصور العديدة المتعارف عليها للإجراءات التحليلية والتحريفات التي يمكن الإشارة إليها في حالة وجود تقلبات . كما تم إدراج العديد من هذه الصور في الإجراءات التحليلية أيضا في الدورات الأخرى . وعلي سبيل المثال نسبة إجمالي الهامش .

13/5 الاختبارات التفصيلية للمخزون Test of Details for Inventory

تتماثل منهجية تحديد الاختبارات التفصيلية للأرصدة في المخزون والمستودعات مع تلك التي تم مناقشتها لكل من المدينين ، الدائنين وباقي حسابات قائمة المركز المالي . ويوضح الشكل رقم هذه المنهجية . ويجب ملاحظة أن نتائج الاختبارات في الدورات الأخرى بالإضافة إلى تلك الخاصة بدورة المخزون والمستودعات تؤثر في الاختبارات التفصيلية لأرصدة المخزون .

شكل رقم (13/4)

الاجراءات التحليلة في دورة المخزون والمستودعات

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن حدوثه
مقارنة نسبة إجمالي الهامش مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .	الزيادة أو التخفيض بالمخزون وتكلفة البضاعة المباعة .
مقارنة دوران المخزون (تكلفة البضاعة المباعة علي متوسط المخزون) بما يقابلها بالسنوات السابقة .	- تقادم المخزون الذي يؤثر في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة . - الزيادة أو التخفيض في المخزون .
مقارنة تكاليف الوحدة بالمخزون مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .	الزيادة أو التخفيض في تكاليف الوحدة التي تؤثر في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة .
مقارنة عمليات الضرب للتوصل إلى قيمة المخزون مع المقابل بالسنوات السابقة .	التحريف في التجمع ، تكاليف الوحدة التي تؤثر في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة .
مقارنة التكاليف الصناعية للسنة الحالية مع ما يقابلها بالسنوات (يجب تسوية التكاليف المتغيرة في ضوء التغيرات في الحجم) .	التحريف في تكاليف الوحدة بالمخزون ، خصوصا العمل المباشرة ، والتي تؤثر في المخزون وتكلفة الوحدة المباعة .

ونظرا لتعقد مراجعة المخزون ، سيتم مناقشة جانبين من الاختبارات التفصيلية للأرصدة علي نحو منفصل ، وهما (1) الملاحظة الفعلية و(2) التسعير وإجراء العمليات الحسابية .

الملاحظة الفعلية للمخزون Physical Observation of Inventory

قبل نهاية الثلاثيات ، كان المراجعون يتجنبون بوجه عام تحمل مسئولية الوجود الفعلي للمخـــزون أو الدقـــة في جرد المخزون، وكان يتم عادة تقييد أدلة المراجعة الخاصة بكميات المخـــزون في الحصول علي شهادة من الإدارة تتعلق بصحة القيمة الخاصة بالمخزون . وفي

عـــام 1938 أدي اكتشـــاف وجود غش كبير في شركة McKesson & Robbins إلى إجـــراء مهـــنة المحاسبة إعادة تقييم لمسئوليات عن مراجعة المخزون . وباختصار أظهرت القوائم المالية التي تم إصدارها في31 ديسمبر1937 لشركة McKesson Robbins والتي تـــم مراجعتها بواسطة منشأة كبري للمحاسبة أن هناك أصولا موجودة تبلغ قيمتها الإجمالية 87 مليون دولار . ومن هذه القيمة تم تحديد ما يقدر من 19 مليون دولار تقريبا كأصول لا وجـــود لهـــا : 10ملـــيون بالمخـــزون و9 مليون بالمدينين . وفي ضوء التزامها الأساسي بالممارســـة المـــتعارف علـــيها فـــي ذلك الوقت ، لم يتم تحميل منشأة المراجعة المسئولية المباشـــرة للغـــش فـــي المخزون. ومع ذلك ، لوحظ أنه إذا تم تنفيذ إجراءات معينة ، مثل ملاحظـــة جرد المخزون ، كان يمكن أن يوجد احتمال لاكتشاف الغش وجاء بالنشرة رقم 1 من نشرات معايير المراجعة المطلب التالي لملاحظة المخزون :

" ... مـــن الضروريات المعتادة أن يتواجد المراجع المحايد في الوقت الذي يتم فيه الجرد ، وعـــن طـــريق الملاحظـــة المناســـبة ، والاختبارات والاستفسارات يمكن أن يقتنع المراجع نفسه بفعالـــية طرق الجرد وأن يقيس مدي الاعتماد علي ما يقدمه العميل من معلومات بشأن الكميات والحالة الطبيعية للعناصر بالمخزون .

وتتمثل النقطة الأساسية في النشرة رقم 1 من نشرات معايير المراجعة في التمييز بين ملاحظـــة الجـــرد الفعلي للمخزون ومسئولية القيام بالجرد . حيث تقع علي العميل مسئولية وضـــع الإجـــراءات الخاصة بالتوصل إلى جرد دقيق للمخزون الفعلي وتنفيذ وتسجيل الجرد فعـــلا . أمـــا المـــراجع ، فتقع عليه مسئولية تقييم وملاحظة الإجراءات الفعلية لدي العميل والتوصل إلى استنتاجات بشأن مدي كفاية المخزون الفعلي .

ولا يعـــد متطلـــب الاختبار الفعلي للمخزون قابلا للتطبيق في حالة المخزون بالمستودع العـــام، ويمكـــن تلخـــيص موقـــف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المخزون في المستودع العام والذي ورد في نفس القسم من المعيار علي النحو التالي :

" فـــي حالـــة تواجـــد المخـــزون الـــذي يمثل عنصرا من عناصر العمل المعتاد بالشركة في مستودعات عامة أو في أية مخازن خارجية أخري ، يعد الحصول علي مصادقة مباشرة في صورة كتابية من الشخص المسئول عن حماية المستودع أو المخزن أمرا مقبولا ، فإذا كانت قيمة المخزون تمثل نسبة معنوية من الأصول المتداولة أو إجمالي الأصول يتم تقديم استفسارات إضافية حتي يقتنع المراجع المحايد صدق القيمة للمخزون بالمستودع العام أو في المخزن الخارجي.

وجاء بنشرات معايير المراجعة أن الاستفسارات الإضافية تشمل الخطوات التالية. وفقا للمدى الذي يراه المراجع ضروريا في ظل الظروف التي يتعامل معها:

- المناقشة مع المالك بشأن أساليب الرقابة المتبعة في فحص ما يقوم الشخص المسئول عن المستودع والاختبارات المرتبطة للحصول علي الأدلة .

- فحص أساليب الرقابة التي يتبعها المالك بشأن أداء الشخص المسئول عن المستودع والاختبارات المرتبطة للحصول علي الأدلة .

- ملاحظة الجرد الفعلي للبضائع عندما يكون ذلك عمليا ومناسبا .

- عندما يكون يتم تقديم إيصالات المستودع كضمان للرهن ، يتم إجراء مصادقة (وفقا لاساس لختباري عندما يكون ذلك ملائما) من المقرضين بشأن تفاصيل الرهن الذي تم الحصول عليه .

ضوابط الرقابة الداخلية الرقابة Controls

بغض النظر عن الوسائل التي يتبعها العميل في تسجيل المخزون ، يجب إجراء جرد فعلي دوري لعناصر المخزون الموجودة بالشركة . ويمكن أن يجري العميل الجرد الفعلي للمخزون في أو قرب تاريخ إصدار قائمة المركز المالي ، أو في تاريخ سابق علي ذلك ، أو وفقا للدورة كأساس طوال العام . ويعد استخدام المنهجين الأخيرين مناسبين فقط في حالة كفاية الملفات الرئيسية للمخزون المستمر .

ويرتبط بالجرد الفعلي للمخزون لدي العميل أن يتوافر أساليب رقابة تشمل تعليمات مناسبة بشأن : الجرد الفعلي ، إشراف أفراد مسئولين ، تحقق داخلي محايد علي الجرد ، تسوية محايدة للجرد الفعلي مع الملفات الرئيسية للمخزون المستمر، وجود رقابة كافية علي قوائم أو بطاقات الجرد .

ويتمثل الجانب الهام من فهم المراجع لأساليب الرقابة علي الجرد الفعلي للمخزون لدي العميل في مدي إلمام المراجع بهذه الأساليب من الرقابة قبل بدء الجرد . ويعد ذلك أمرا ضروريا لتقييم فعالية الإجراءات لدي العميل ، كما أنه يمكن المراجع أيضا من تقديم مقترحات بناء مسبقا . فإذا لم توفر الإجراءات لدي العميل ، كما أنه يمكن المراجع أيضا من تقديم مقترحات بناءه مسبقا . فإذا لم توفر تعليمات جرد المخازن أنواع كافية من الرقابة ، يجب أن يمضي المراجع وقتا أطول في التأكد من دقة الجرد الفعلي .

قرارات المراجعة Audit Decisions

تتسم قرارات المراجع في مجال الملاحظة الفعلية للمخزون بنفس الطبيعة العامة للجوانب الاخرى بالمراجعة. وتتمثل في إجراءات المراجعة. التوقيت. تحديد حجم العينة. واختبار العناصر التي سيتم اختبارها.

التوقيت

يعتمد قرار المراجع بما إذا كان إجراء الجرد الفعلي قبل نهاية العام بصفة أساسية علي الدقة في الملفات الرئيسية للمخزون المستمر. وعندما يتم السماح بإجراء الجرد الفعلي قبل تـاريخ إصـدار قائمة المركز المالي ، يقوم المراجع بملاحظة وقت إجراؤه كما يقوم أيضا بإجـراء اختبارات للملفات الرئيسية للمخزون المستمر بشأن العمليات المالية التي تم القيام بهـا بيـن تاريخ الجرد ونهاية العام . وفي حالة اتسام الملفات الرئيسية للمخزون المستمر بالدقـة ، ل توجـد ضرورة لقيام العميل بجرد المخزون كل عام . وبدلا من ذلك ، يمكن أن يقـارن المـراجع الملفات الرئيسية للمخزون المستمر مع القيمة الفعلية للمخزون من خلال اسـتخدام عيـنة فـي وقت ملائم. وفي حالة عدم وجود ملفات رئيسية للمخزون المستمر واتسـام المخزون بالأهمية النسبية ، يجب إجراء جرد كامل للمخزون بواسطة العميل قرب نهاية الفترة المحاسبية مع قيام المراجع باختبار ذلك في نفس الوقت .

حجم العينة

لا يكـون ممكـنا أن يتم تحديد حجم العينة في الملاحظة الشخصية عادة في ضوء عدد العناصر بالمخزون ، حيث يكون التركيز خلال الاختبارات علي ملاحظة الإجراءات التي يقوم بهـا العمـيل بدلا من اختيار عناصر لإجراء الاختبارات عليها . ويتمثل الأسلوب الأمثل في الـنظر إلـى حجم العينة في الملاحظة الشخصية في ضوء عدد الساعات الإجمالية التي يتم قضاؤها وليس عدد عناصر المخزون التي يتم جردها ، وتتمثل أهم المحددات الرئيسية لحجم الوقـت المطلوب لاختبار المخزون في مدي كفاية الرقابة الداخلية علي الجرد الفعلي ، الدقة فـي الملفـات الرئيسـية للمخزون المستمر ، إجمالي القيمة النقدية ونوع المخزون ، عدد مواقـع المخـزون الرئيسية للمخزون المستمر، إجمالي القيمة النقدية ونوع المخزون، عدد مواقـع المخزون الرئيسية المختلفة، والأخطار الطبيعية الأخرى . وفي بعض الحالات يمثل المخـزون عنصرا كبيرا لدرجة ضرورة وجود عدد من المراجعين لملاحظة الجرد الفعلي . بينما في بعض الحالات الأخرى ، يمكن أن يقوم فرد واحد بإكمال الملاحظة في وقت صغير .

ويجـب تحري الحذر عند ملاحظة المخزون بسبب صعوبة توسيع حجم العينة أو إعادة تنفيذ الاختبارات بعد إجراء الجرد الفعلي للمخزون .

اختبار العناصر

يعـد اختـيار العناصـر التي سيتم اختبارها جانبا هاما من قرار المراجعة في ملاحظة المخزون . ويجب توخي الحذر عند ملاحظة الجرد بالعناصر الأكثر أهمية وفي اختيار العينة التي تمثل عناصر المخزون النموذجية ، حتي يتم الاستفسار عن العناصر التي من المحتمل أن تـتقادم أو يحـدث بهـا أضرار ، وحتى يتم إجراء مناقشة مع الإدارة بشأن استبعاد أية عناصر تتسم بالأهمية النسبية .

اختبارات الملاحظة الفعلية Physical Observation

توفر نفس أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة التي سبق مناقشتها في الأقسام السابقة لإجـراء الاختـبارات التفصيلية للأرصدة إطار لمناقشة اختبارات الملاحظة الشخصية . ومع ذلـك ، وقـبل مناقشـة الأهداف ، يكون من المناسب الإشارة إلى بعض التعليقات عن كافة الأهداف .

ويتمثل أهم جانب في الملاحظة الشخصية للمخزون في تحديد ما إذا كان قد تم إجراء الجرد الفعلـي بمـا يتفق مع تعليمات العميل . وحتى يتم إجراء ذلك علي نحو فعال ، من الضروري أن يكـون المـراجع حاضـرا في الوقت الذي يتم في إجراء الجرد . فإذا لم يتبع العاملون التعليمات الخاصـة بالمخـزون ، يجب أن يقوم المراجع أما بالاتصال بالمشرف لتصحيح الوضع أو تعديل إجراءات الملاحظة الفعلية . وعلي سبيل المثال ، إذا كانت الإجراءآت تتطلب وجود فريق لإجراء الجرد ووجود فريق آخر يقوم بإعادة العد لاختبار الدقة ، يجب أن يقوم المراجع بإبلاغ الإدارة إذا لاحظ أن كلا الفريقان يقومان بالعد في نفس الوقت معا .

ويعـد التوصـل إلـى فهم كاف عن النشاط الذي يمارسه العميل أمرا أكثر أهمية عند إجراء الملاحظـة الشخصـية للمخـزون عن معظم جوانب المراجعة لأن المخزون يتنوع بشكل كبير بين الشـركات المختلفة . ويؤدي الفهم الصحيح للنشاط الذي يمارسه العميل والمجال الذي يعمل فيه إلى تمكيـن المراجع من توجيه أسئلة ومناقشة مشكلات مثل : تقييم المخزون ، التقادم المحتمل ،ومدي وجـود مخزون من بضاعة الأمانة تم مزجه مع المخزون الذي تملكه الشركة. وتتمثل نقطة البداية فـي فهـم طبـيعة المخزون لدي العميل في قيام المراجع بزيادة التسهيلات لدي العميل ويشمل ذلك جوانـب الاسـتلام، التخزين، الإنتاج، التخطيط، وإمساك الدفاتر. ويجب أن يرافق المراجع في هذه

الزيارة المشرف الذي يستطيع الإجابة علي أسئلة المراجع بخصوص الإنتاج، وعلي وجه أخص بشأن أية تغيرات عن السنة السابقة.

ويوضح الجدول (13/5) إجراءات المراجعة المتعارف عليها للاختبارات التفصيلية في إطار الملاحظة الفعلية للمخزون . ولم يتم إدراج كل من هدفي الارتباط بين التفصيلات والعرض والإفصاح من أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة في هذه الجداول . ويوجد افتراض أن هناك بطاقات سابقة الترقيم لتسجيل المخزون لدي العميل في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .

وبالإضافة إلى الإجراءات التفصيلية المدرجة بالجدول (13/5) يجب أن يسير المراجع في كافة المناطق التي تم إيداع المخزون فيها للتأكد من أنه تم عد كافة عناصر المخزون وتسجيلها في البطاقات . وفي حالة وجود مخزون صناديق أو أيه حاويات أخري ، يجب أن يتم فتحها خلال اختبار الجرد . ومن المرغوب فيه أن يتم مقارنة المخزون والقيمة النقدية الكبيرة بالجرد في السنة السابقة . الملفات الرئيسية للمخزون كاختبار للمنطقة . ولا يجب القيام بهذين الإجرائيين حتى ينتهي العميل من استكمال الجرد الفعلي .

مراجعة التسعير وتجميع المخزون Audit of Pricing and Compilation

يتمثل جانب هام في مراجعة المخزون في تنفيذ كافة الإجراءات الضرورية للتأكد من أن الجرد الفعلي أو الكميات المسجلة بالملفات الرئيسية للمخزون المستمر قد تم تسعيرها وإجراء التجميع لها نحو ملائم . ويتضمن التسعير كافة الاختبارات لاسعار الوحدات لدي العميل لتحديد مدي صحتها . أما التجميع ، فيشمل اختبارات تلخيص الكميات الفعلية ، ضرب الأسعار في الكميات ، جمع ملخص المخزون ، وتتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام .

الرقابة علي التسعير والتجميع Pricing and Compilation Controls

يعد وجود رقابة كافية علي تكاليف الوحدة بشكل متكامل مع الرقابة علي الإنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى أمرا هاما للتأكد من استخدام أرقام تكاليف ملائمة لتقييم مخزون أخر المدة . ومن أهم صور الرقابة الداخلية في هذا الإطار استخدام سجلات التكلفة المعيارية Standard Cost Records والتي توضح الانحراف في تكاليف المواد ، العمل ، المصروفات غير المباشرة ، ويمكن استخدامها في تقييم الإنتاج . وعندما يتم استخدام التكلفة المعيارية ، يجب اتباع إجراءات للمحافظة علي تحديث المعايير وفقا للتغيرات في تشغيل وتكاليف الإنتاج . ومن المفيد أيضا أن يتم إجراء فحص لتكاليف الوحدة لتحديد مدي منطقيتها بواسطة شخص محايد عن الإدارة المسئولة عن تحديد التكاليف بما يؤدي إلى تحقيق رقابة علي التقييم .

شكل رقم (13/5)

أهداف المراجعة المرتبطة بالارصدة والاختبارات التفصيلية للأرصدة للملاحظة الفعلية للمخزون

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها لملاحظة المخزون	تعليقات
المخزون المسجل في البطاقات موجود فعلا (الوجود) .	- اختيار عينه عشوائية من أرقام البطاقات والتعرف علي مدي توافق الرقم بالبطاقة مع المخزون الفعلي . - ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد .	يتمثل الهدف في كشف إدراج عناصر لا وجود لها ضمن المخزون .
تم جرد المخزون الموجود فعلا وتسجيل قيمته في البطاقات وتم إجراء محاسبة عن البطاقات للتأكد من عدم وجود بطاقات مفقودة (الاكتمال) .	- فحص المخزون للتأكد من تسجيله بالبطاقات . - ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد . - الاستفسار بشأن المخزون في المواقع الأخرى . - المحاسبة عن كافة البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة للتحقق من عدم فقد إحدى البطاقات أو إغفالها بشكل متعمد . - تسجيل أرقام البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة حتي يمكن إجراء المتابعة التالية	- يجب توجيه الاهتمام إلى إغفال أقسام كبيرة بالمخزون . - يجب القيام بهذا الاختبار عند الانتهاء من الجرد الفعلي . - يجب القيام بهذا الاختبار عند الانتهاء من الجرد الفعلي .
تم جرد المخزون علي نحو دقيق(الدقة) .	- إعادة جرد الجرد الذي قام به العميل للتأكد من أن الجرد قد تم تسجيله بدقة في الطاقات (يتم أيضا فحص المواصفات ووحدة الجرد مثل الدستة أو الإجمالي) . - مقارنة الجرد الفعلي مع الملف الرئيسي للمخزون المستمر . - تسجيل الجرد الذي قام به العميل لإجراء اختبارات تالية .	تسجيل الجرد الذي قام به العميل في أوراق العمل بقائمة جرد المخزون . ويتم ذلك لسببين : التوصل إلى توثيق بإتمام الجرد الفعلي علي نحو مناسب، ولاختبار إمكانية قيام العميل بتغير الكميات المسجلة بعدما يغادر المراجع الشركة .
تم تصنيف المخزون علي نحو ملائم في البطاقات (التبويب) .	- فحص مواصفات المخزون في البطاقات ومقارنتها مع المخزون الفعلي من المواد الخام ، الإنتاج تحت التشغيل ، والمنتجات التامة . - تقييم مدي مناسبة نسبة الإتمام المسجلة في البطاقات للإنتاج تحت التشغيل .	يجب إتمام هذه الاختبارات كجزء من الإجراء الأول لهدف الدقة .

الحصول علي معلومات للتأكد من أن المبيعات والمشتريات التي تم تخزينها قد تم تسجيلها في الفترة المناسبة (الفاصل الزمني) .	- التسجيل في أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم مستند الشحن الأخير المستخدم في نهاية العام . - التأكد من المخزون للأرقام في مستندات الشحن التي تزيد عن الرقم المذكور في النقطة السابقة قد تم استبعاده من الجرد الفعلي . - فحص المنطقة الخاصة بالمخزون الذي سيتم شحنه للخارج والذي لم يتم إدراجه ضمن الجرد . - التسجيل في أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم تقرير الاستلام الأخير المستخدم نهاية العام . - التأكد من أن المخزون للعنصر المذكور في النقطة السابقة قد تم إدراجه في الجرد الفعلي . - فحص المنطقة الخاصة بالاستلام في المخزون لإدراج ما يوجد بها من مخزن في الجرد الفعلي .	الحصول علي معلومات مناسبة عن الفاصل الزمني للمبيعات والمشتريات يعد جانبا حيويا في ملاحظة المخزون.
استبعاد عناصر المخزون المتقادم أو الذي لا يتم استخدامه أو الإشارة إليها (القيمة القابلة للتحقق) .	إجراء اختبار للمخزون المتقادم عن طريق الاستفسار من العاملين بالمصنع ومن الإدارة والانتباه إلى العناصر التي يوجد بها ضرر ، والتي يوجد بها صدأ أو يكون عليها غبار ، أو التي تتواجد في أماكن غير مناسبة .	
للعميل حق علي المخزون المسجل في البطاقات (الحقوق) .	- الاستفسار عن بضاعة الأمانة أو المخزون الذي يخص مستهلكين ويوجد بالمخزن الخاص بالشركة . - الانتباه للمخزون الذي يوضع في جانب خاص وتكتب عليه علامة تشير إلى عدم امتلاك هذا المخزون .	

كما يجب تصميم رقابة داخلية لمنع الزيادة في قيمة المخزون من خلال إدراج المخزون المتقادم ، ويمكن القيام بذلك من خلال فحص رسمي والتقرير عن ذلك الفحص لكل من عناصر المخزون المتقادمة ، بطيئة الحركة ، التي يوجد بها ضرر وأيضا التي توجد زيادة في قيمتها . ويجب إتمام الفحص بواسطة شخص كفء يقوم بفحص الملفات الرئيسية للمخزون المستمر للتعرف علي دوران المخزون وإجراءات مناقشات مع كل من المهندسين أو الأفراد الذين يقومون بالإنتاج .

ويجب تواجد رقابة داخلية علي تجميع المخزون لتوفير وسائل للتأكد من أن الجرد الفعلي للمخزون قد تلخيصه علي نحو مناسب و وأن سعر الوحدة هو نفس السعر المسجل ، وأنه تم إجراء عمليات الضرب والجمع بشكل صحيح ، وتم إدراج ذلك بالقيمة المناسبة في الأستاذ العام . وتتمثل الأنواع الهامة من الرقابة الداخلية علي التجمع في وجود مستندات وسجلات مناسبة لإجراء الجرد الفعلي وفي وجود تحقق داخلي مناسب . وإذا تم إجراء الجرد الفعلي باستخدام بطاقات سابقة الترقيم وتم فحصة بعناية قبل السماح للأفراد المشتركين في الجرد الفعلي بالخروج من المخازن ، سيوجد خطر ضئيل لحدوث تحريفات عند تلخيص البطاقات . وبالتالي يتمثل النوع الأهم من الرقابة الداخلية للتوصل إلى تحديد دقيق لاسعار وعمليات الضرب والجمع في القيام بتحقق داخلي بواسطة شخص كفء ومحايد .

إجراءات التسعير والتجمع Pricing and Compilation Procedures

من المفيد أيضا أن يتم التعرض لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للاختبارات التفصيلية للأرصدة عند مناقشة إجراءات التسعير والتجميع. ويوضح الجدول (13/6) الأهداف والاختبارات المتعلقة بها فيما عدا هدف الفاصل الزمني . حيث تعد الملاحظة الشخصية والتي سبق مناقشتها مصدرا رئيسا للمعلومات الخاصة بالفاصل الزمني لكل من المبيعات والمشتريات . ويتم تنفيذ اختبارات الفاصل الزمني بالدفاتر المحاسبية كجزء من مراجعة المبيعات (دورة المبيعات والتحصيل) ومراجعة الحيازة (دورة الحيازة والمدفوعات) .

ويتمثل الإطار المرجعي لتطبيق هذه الأهداف في الحصول علي قائمة للمخزون من العميل، وتشمل وصف كل عنصر بالمخزون ، والكمية ، وسعر الوحدة ، والقيمة . ويتم ترتيب القائمة وفقا توصف كل عنصر بالمخزون بحيث يتم فصل كل من المواد الخام ، الإنتاج تحت التشغيل ، والمنتجات التامة . ويجب أن يساوي الإجمالي للرصيد في الأستاذ العام .

شكل رقم (13/6)

أهداف المراجعة المرتبطة بالارصدة والاختبارات التفصيلية للأرصدة المتعلقة بتسعير وتجميع للمخزون

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها لملاحظة المخزون	تعليقات
يتفق المخزون المدون في جدول المخزون مع الجرد الفعلي للمخزون ، تم إجراء عمليات الضرب بشكل صحيح، وتم الجمع للتوصل إلى إجمالي بشكل صحيح ، ويتفق ذلك مع الأستاذ العام (الارتباط بين التفصيلات) .	- تنفيذ اختبارات التصنيف (ينظر أهداف الوجود ، الاكتمال ، والدقة) . - جمع الجداول بقائمة المخزون التي تتعلق بالمواد الخام ، الإنتاج تحت التشغيل ، والمنتجات التامة . - تتبع الإجماليات إلى الأستاذ العام . - ضرب الكميات في الأسعار لعناصر مختارة .	- ما لم يوجد قصور في أنواع الرقابة يجب تقييد اختبارات الضرب والجمع .
عناصر المخزون المسجلة في جدول المخزون موجودة فعلا (الوجود) .	تتبع المخزون المدرج في جدول المخزون إلى بطاقات المخزون وسجلات المراجع الخاصة بالجرد للتعرف علي مدي الوجود والوصف .	تتأثر الأهداف الست التالية بنتائج الملاحظة الفعلية للمخزون . ويتم تتبع أرقام البطاقات وما تم جرده والتحقق منه كجزء من الملاحظة الفعلية للمخزون إلى جدول المخزون كجزء من هذه الاختبارات .
عناصر المخزون الموجودة فعلا تم إدراجها بجدول المخزون (الاكتمال) .	- المحاسبة عن أرقام البطاقات غير المستخدمة والتي أظهرتها أوراق عمل المراجع للتأكد من عدم إضافة بطاقات . - التتبع من بطاقات المخزون والتأكد من إدراج المخزون المسجل في البطاقات . - المحاسبة عن أرقام البطاقات للتأكد من عدم حذف أحدهما .	
تم إدراج عناصر المخزون في جدول المخزون علي نحو دقيق (الدقة) .	- تتبع المخزون المدرج في جدول المخزون إلى بطاقات المخزون وسجلات المراجع الخاصة بالجرد للتعرف علي الكميات والمواصفات . - تنفيذ اختبارات الأسعار للمخزون . أنظر الصفحات باختبار الأسعار في هذا الكتاب .	
تم تصنيف عناصر المخزون المسجلة في جدول المخزون بشكل مناسب (التبويب) .	مقارنة التبويب إلى مواد خام ، إنتاج تحت التشغيل ، ومنتجات تامة عن طريق مقارنة المواصفات ببطاقات المخزون وسجلات	

	المراجع للجرد الفعلي من جدول المخزون .	
تم إدراج عناصر المخزون في جدول المخزون وفقا للقيمة القابلة للتحقق (القيمة القابلة للتحقق) .	تنفيذ اختبار التكلفة أو السوق أيهما أقل اختبار السعر والعناصر المتقادمة .	•
يوجد للعميل حق علي عناصر المخزون المدرجة في جدول المخزون (الحقوق) .	- تتبع بطاقات المخزون التي تم تحديدها للمخزون غير المملوك للشركة خلال إجراء الملاحظة الفعلية إلى جدول المخزون للتحقق من عدم إدراجها بالجدول . - فحص العقود مع الموردين والعملاء والاستفسار من الإدارة عن إمكانية إدراج بضاعة الأمانة أو مخزون غير مملوك للشركة ، أو إمكانية استبعاد مخزون مملوك للشركة وعدم إدراجه .	
تم عرض المخزون والحسابات المرتبطة بدورة المخزون والمستودعات والإفصاح عنها بشكل مناسب (العرض والإفصاح) .	- فحص مدي ملائمة العرض والإفصاح بالقوائم المالية ، يشمل ذلك : • الإفصاح بشكل منفصل عن المواد الخام ، الإنتاج تحت التشغيل ، والمنتجات التامة. • وصف مناسب لطريقة تقييم تكلفة المخزون . • وصف مدي وجود رهن لعناصر المخزون بما يتضمن عمليات البيع الكبيرة وعمليات الشراء الكبيرة التي يتم الالتزام بها .	عادة ما يتم كشف رهن عناصر المخزون والالتزام بعمليات معينة للمبيعات والمشتريات كجزء من تنفيذ اختبارات المراجعة الأخرى .

تقييم المخزون Valuation of Inventory

يعد تقييم المخزون (التسعير) علي نحو ملائم أحد أهم أجزاء المراجعة وأكثرها استغراقا للوقت دائما . وعند تنفيذ اختبارات التسعير ، يوجد ثلاثة أمور تتم بدرجة مرتفعة من الاهمية بشأن الطرق التي يستخدمها العميل في التسعير ، وهي : يجب أن تتفق طريقة التسعير المستخدمة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يجب أن يتم تطبيق الطريقة المستخدمة بثبات من عام إلى آخر ، ويجب أخذ كل من التكلفة وسعر السوق (التكلفة الاستبدالية أو القيمة القابلة للتحقق في الاعتبار) . ونظرا لأن طريقة التحقق من تسعير المخزون تتوقف علي ما إذا كانت عناصر المخزون يتم اقتنائها أو تصنيعها .

تسعير المخزون الذي يتم شراؤه

تتمثل أنواع المخزون الرئيسية التي تتضمنها هذه الفئة في المواد الخام ، الأجزاء التي تم شراؤها ، والتوريدات . وتتمثل الخطوة الأولي في التحقق من تقييم المخزون الذي تم شراؤه في ضرورة التصرف بوضوح عما إذا كان يتم استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا ، الوارد أولا ، المتوسط المرجع ، أو أية طريقة أخري في تقييم المخزون . ومن الضروري أن يتم أيضا تحديد التكاليف التي يجب إدراجها في تقييم كل عنصر بالمخزون . وعلي سبيل المثال، يجب أن يكتشف المراجع ما إذا كان سيتم إدراج تكاليف الشحن ، التخزين، الخصم أو أية تكاليف أخري مع مقارنه النتائج بما تم في السنة السابقة وسجل في أوراق العمل بالمراجعة للتأكد من تطبيق الطرق .

وعند اختبار عناصر معينة من المخزون للتسعير ، يجب التركيز علي القيم النقدية الكبيرة وعلي المنتجات التي يكون معلومات عنها وجود تقلبات كبيرة في أسعارها ، كما يجب أن يتم أيضا سحب عينة ممثلة لكافة أنواع المخزون والأقسام . ومن المعتاد استخدام معاينة المتغيرات الطبقية أو معاينة الوحدة النقدية في هذه الاختبارات .

ويجب أن يعد المراجع قائمة بعناصر المخزون التي يرغب في التحقق من تسعيرها وأن يطلب من العميل أن يوفر فواتير الموردين الملائمة . ومن المهم أن يتم فحص عدد كاف من الفواتير للمحاسبة عن إجمالي كمية المخزون من كل عنصر يتم اختباره ، خاصة إذا كان يتم استخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا في التقييم . ويعد فحص العدد الكاف من الفواتير أمرا مفيدا لاكتشاف المواقف التي يقيم العميل فيها قيمة المخزون من خلال استخدام أحدث فاتورة فقط تم استلامها كأساس، وفي بعض الحالات ، يعد ذلك أمرا مفيدا لاكتشاف المخزون التقادم .

وعـندما يحـتفظ العـميل بملفات رئيسية للمخزون المستمر تحتوي علي تكلفة الوحدة في عملـيات الحـيازة ، يكـون من المرغوب فيه عادة إجراء اختبار التسعير عن طريق تتبع تكلفة الوحـدة إلـى الملفات الرئيسة للمخزون المستمر بدلا من فواتير الموردين . وفي معظم الحالات يتمـثل الأثر في تخفيض تكلفة التحقق من تقييم المخزون بشكل كبيّر . ومن الطبيعي ، عندما يتم اسـتخدام الملفات الرئيسية للمخزون المستّمر في التحقق من تكاليف الوحدة ، أن توجد ضرورة لاختـبار تكالـيف الوحـدة في الملفات الرئيسية بالمخزون المستمر من خلال القيمة في فواتير الموردين كجزء من الاختبارات في دورة الحيازة والمدفوعات .

تسعير المخزون الذي تم تصنيفه

يجـب أن يأخذ المراجع في اعتباره تكلفة المواد الخام ، العمل المباشر ، والمصروفات الصناعية غير المباشرة عند تسعير كل من الإنتاج تحت التشغيل والمنتجات التامة . وأثرت ضـرورة التحقق من كل تكلفة في هذه الجوانب الثلاثة في زيادة تعقد مراجعة المخزون من الإنـتاج تحت التشغيل والمخزون من المنتجات التامة علي نحو أكبر من مراجعة المخزون الـذي تـم شرائه. وعلي الرغم من ذلك ، يمكن أيضا تطبيق اعتبارات مثل اختيار العناصر التـي سيتم اختبارها ، إجراء اختبار التعرف علي التكلفة أو سّعر السوق أيهما أقل ، وتقيم إمكانية التقادم بالمخزون .

وعـند تسعير المواد الخام في المنتجات الصناعية ، من الضروري أن يتم أخذ كل من تكلفـة الوحدة من المواد الخام وعدد الوحدات التي يجب استخدامها في تصنيع الوحدة من المخرجات في الاعتبار . ويمكن التحقق من تكلفة الوحدة بنفس الطريقة التي تم استخدامها فـي المخـزون الـذي تـم شراؤه عن طريق فحص فواتير الموردين أو الملفات الرئيسية للمخـزون المسـتمر . وبعد ذلك يكون من الضروري فحص المواصفات الهندسية ، فحص المنتج التام ، أو البحث عن طريقة مماثلة لتحديد عدد الوحدات التي يتم استخدامها لتصنيع المنتج .

وبالمـثل يجـب الـتحقق من تكاليف الساعات من العمل المباشر وعدد التي يستغرقها تصـنيع وحدة واحدة من المخرجات خلال اختبار العمل المباشر. ويمكن التحقق من تكاليف سـاعات العمل من خلال إجراء مقارنة مع أجور العاملين أو العقود النقابية .ويمكن أن يتم تحديد عدد الساعات التي يجب العمل فيها لتصنيع المنتج من خلال المواصفات الهندسية أو المصادر المماثلة.

وتتوقف القيمة المناسبة من المصروفات غير المباشرة في كل من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام علي المنهج الذي يستخدمه العميل . ومن الضروري أن يتم تقييم مدي ثبات ومنطقية الطريقة المستخدمة وأن يتم أيضا إعادة حساب التكاليف لتحديد مدي صحة المصروفات غير المباشرة . وعلي سبيل المثال ، إذا كان المعدل يقوم علي أساس القيمة النقدية للعمل المباشر ، يمكن للمراجع أن يقسم إجمالي المصروفات الصناعية غير المباشرة، ويمكن للمراجع أن يقسم إجمالي المصروفات الصناعية غير المباشرة علي إجمالي القيمة النقدية للعمل المباشر لتحديد المعدل الفعلي للمصروفات غير المباشرة، ويمكن بعد ذلك أن يتم مقارنتها بمعدل المصروفات الصناعية غير المباشرة الذي تم استخدامه بواسطة العميل لتحديد تكاليف الوحدة .

وعندما يتوافر سجلات للتكاليف المعيارية لدي العميل يمكن استخدام طريقة مفيدة وتتسم بالكفاءة لأجراء التقييم عن طريق فحص وتحليل الانحرافات . فإذا كان هناك انحرافات صغيرة في المواد الخام، والمصروفات الصناعية غير المباشرة، يعني ذلك وجود دليل علي توافر سجلات تكاليف يمكن الاعتماد عليها.

التكلفة أو السوق . عند تسعير المخزون ، من الضروري أن يتم التعرف علي ماذا كانت التكلفة الاستبدالية أو صافي القيمة القابلة لتحقق تقل عن التكلفة التاريخية . وبالنسبة للمنتجات التامة المشتراة والمواد والمنتجات الخام المشتراة، يعد استخدام تكلفة أحدث عنصر بالمخزون كما يتضح ذلك من فاتورة المواد بالفترة التالية أمرا مفيدا لاختبار التكلفة الاستبدالية .ويجب أن يتم أخذ كافة التكاليف الصناعية في الاعتبار فيما يتعلق بالمخزون الذي تم تصنيعه سواء في الإنتاج تحت التشغيل أو المنتجات التامة . ومن الضروري أيضا أن يتم أخذ القيمة البيعة لعناصر المخزون والأثر الممكن للتقلب السريع في الأسعار بالاعتبار لتحديد صافي القيمة القابلة للتحقق . وأخيرا ، من الضروري أن يتم أخذ إمكانية التقادم في الاعتبار خلال عملية التقييم .

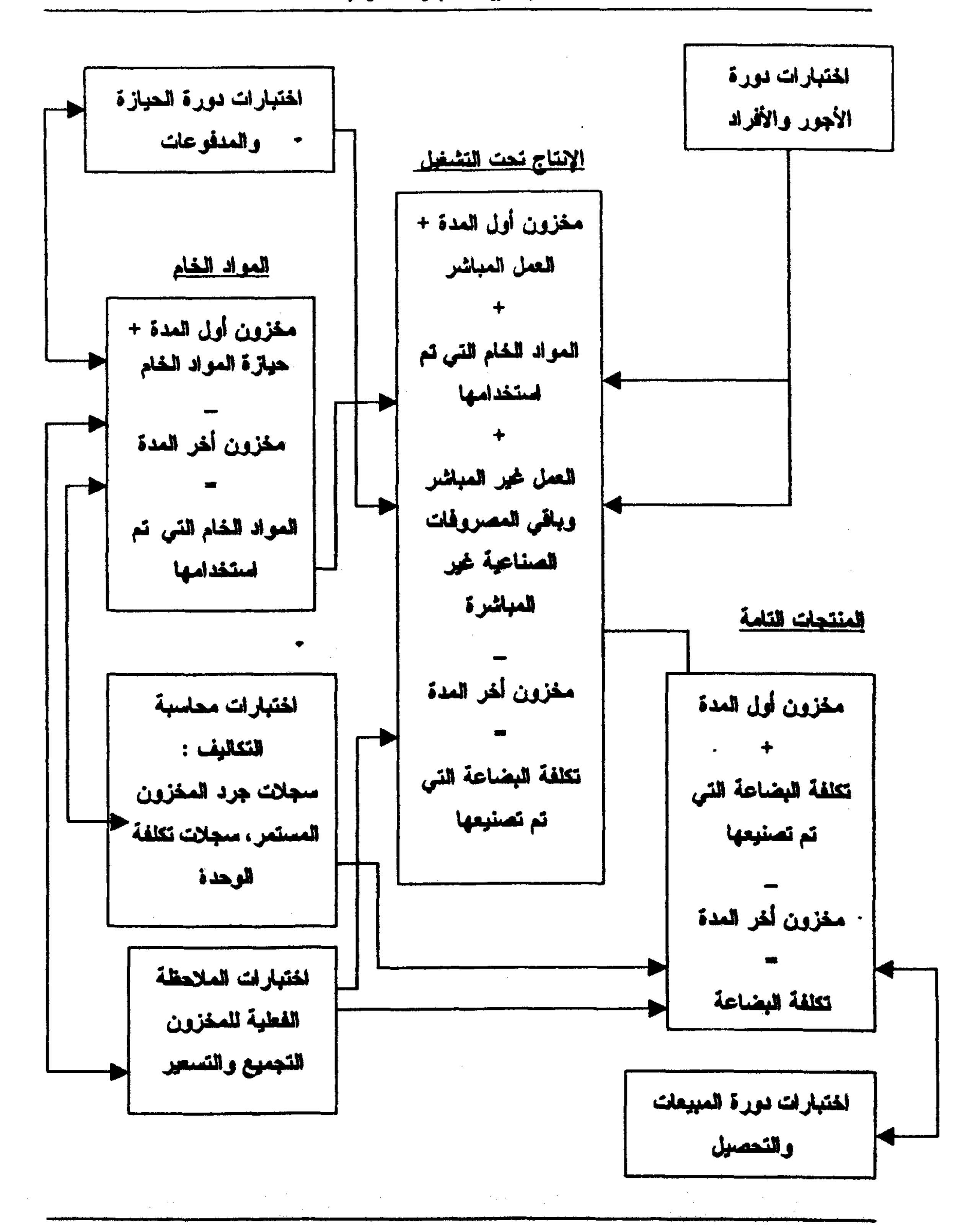
13/6 تكامل الاختبارات في دورة المخزون والمستودعات

Integration of The Tests

يتمثل الجزء الأكثر صعوبة في فهم مراجعة دائرة المخزون والمستودعات في إدراك العلاقة المتشابكة بين العديد من الاختبارات المختلفة التي يستخدمها المراجع في تقييم ما إذا كان كل من المخزون وتكلفة البضاعة المباعة قد تم إدراجها بشكل عادل . ويوضح الشكل (13/7) والمناقشة التالية إطار يساعد علي إدراك مراجعة دورة المخزون والمستودعات كسلسلة من الاختبارات المتكاملة .

شكل رقم (13/7)

العلاقة المتشابكة بين اختبارات المراجعة المختلفة



اختبارات دورة الحيازة والمدفوعات

عـندما يقـوم المـراجع بالـتحقق مـن عملـيات الحيازة كجزء من اختبارات دورة الحيازة والمدفوعـات ، يتم التوصل إلى أدلة عن دقة المواد الخام التي تم حيازتها وكافة التكاليف الصناعية غـير المباشرة عدا العمل. وتتدفق تكاليف الحيازة هذه مباشرة إلى تكلفة البضاعة المباعة أو تصبح الجـزء الأكـثر أهمـية في المخزون آخر المدة من المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، والمنتجات الـتامة . وعند إجراء المراجعة في الحالات التي يوجد بها ملفات رئيسية للمخزون المستمر، يكون مـن المـتعارف علـيه أن يتم اختبار هذه الملفات كجزء من إجراءات اختباريه الرقابة والاختبارات الأساسـية للعملـيات فـي دورة الحـيازة والمدفوعـات . وبالمثل، إذا كان يتم تخصيص التكاليف الصناعية علي أوامر مراحل فردية ، يجب اختبارها عادة كجزء من نفس الدورة .

اختبارات دورة الأفراد والأجور

عـندما يقـوم المراجع بالتحقق من تكاليف الأجور ، يتم تطبيق نفس التعليقات السابق ذكرها عن عمليات الحيازة، وفي معظم الحالات ، يتم اختبار سجلات محاسبة التكاليف للعمل المباشـر والعمل غير المباشر كجزء من مراجعة دورة الأجور والأفراد إذا كان هناك تخطيط مسبق ملائم .

اختبارات دورة المبيعات والتحصيل

علي الرغم من عدم قوة بين دائرة المبيعات والتحصيل ودائرة المخزون والمستودعات بنفس القدر الذي سبق مناقشته مع الدائرتين السابقتين ، إلا أن هذه العلاقة تتسم بالأهمية . حيـث يتم إجراء معظم اختبارات المراجعة الخاصة بتخزين المنتجات التامة وأيضا الخاصة بشـحن وتسـجيل المبيعات عند فحص دائرة المبيعات والتحصيل . أضف إلى ذلك ، إذا كان يـتم اسـتخدام سجلات التكلفة المعيارية ، يكون من الممكن أن يتم اختبار التكلفة المعيارية للبضاعة المباعة في الوقت الذي يتم فيه تنفيذ اختبارات المبيعات .

اختبارات محاسبة التكاليف

يقصـد باختـبار محاسبة التكاليف أن يتم التحقق من أنواع الرقابة التي تؤثر في المخزون ولـم يـتم الـتحقق منها كجزء من الدورات الثلاث التي سبق مناقشتها. حيث يتم اختبار أنواع الرقابة الفعلية ، انتقال تكاليف المواد الخام إلى الإنتاج تحت التشغيل ، انتقال تكاليف الإنتاج التام إلى المنتجات التامة ، الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر. وسجلات تكلفة الوحدة .

الجرد الفعلي ، التجميع ، والتسعير

يتمثل الافتراض الأساسي في معظم عمليات المراجعة عند مراجعة دورة المخزون والمستودعات في أن تكلفة البضاعة المباعة تمثل ناتج مخزون أول المدة بعد إضافة المواد الخام التي تم حيازتها ، العمل المباشر ، والتكاليف الصناعية الأخرى مع طرح مخزون أخر المدة . وعندما يتم تنفيذ منهج مراجعة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة من خلال أخذ ذلك في الاعتبار ، تتضح أهمية مخزون أخر المدة . وتتساوي أهمية الجرد الفعلي ، التجميع ،والتسعير في المراجعة لأن وجود تحريف في أحدهما يؤدي إلى التحريف في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة .

وعند اختبار الجرد الفعلي ، من الممكن أن يتم الاعتماد علي الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر إذا سبق اختبارها كجزء من واحد أو أكثر من الاختبارات التي سبق مناقشتها . وفي الواقع ، إذا تم اعتبار الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر ملفات يمكن الاعتماد عليها ، يمكن أن يقوم المراجع بملاحظة واختبار الجرد الفعلي في وقت ما خلال العام والاعتماد علي الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر للاحتفاظ بسجلات كافية للكميات .

وعند اختبار تكاليف الوحدة ، من الممكن أن يتم الاعتماد أيضا إلى درجة ما علي اختبارات سجلات التكاليف التي يتم تنفيذها خلال الاختبارات الأساسية للعمليات ، ويعد وجود سجلات للتكلفة المعيارية أمرا مفيدا أيضا بهدف جراء مقارنة مع تكاليف الوحدة الفعلية . فإذا كان يتم استخدام التكلفة المعيارية لتمثل التكلفة التاريخية ، فانه يجب اختبارها لتحديد مدي الاعتماد عليها .

الفصل الرابع عشر

مراجعة باقي الدورات الأخرى

الفصل الرابع عشر

مراجعة الدورات الأخرى

Audit of Other Cycles

14/1 مراجعة دورة الأجور والأفراد .

14/2 مراجعة دورة الحيازة الرأسمالية وإعادة التوزيع .

14/3 مراجعة الأرصدة النقدية .

14/1 مراجعة دورة الأجور والأفراد Audit of the Payroll and Personnel Cycle

14/1/1 طبيعة ووظائف دورة الأجور ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة

Nature and Function and Related Controls of Payroll and Personnel Cycle

تتضمن دورة الأجور والأفراد توظيف كافة العاملين ودفع رواتبهم ، بغض النظر عن تصنيف أو طرق تحديد الأجر ، ويشمل العاملين كل من الذي يعملون بمرتب ثابت بالإضافة إلى عمولة والذين يعملون بمرتب شهري ووقت إضافي أو بدون وقت إضافي ، ومن العاملين أيضا رجال البيع الذين يعملون وفقا للعمولة والعاملين بالمصنع والعاملين النقابين الذين يتم دفع مستحقاتهم على أساس ساعات العمل .

وتعد هذه الدورة هامة لعدة أسباب .

1- تشكل المرتبات والأجور ، ضرائب دخل العاملين وباقي التكاليف التي يتحملها صاحب العمل مصروفات رئيسية في كافة الشركات .

2- تعد تكلفة العمل عاملا هاما لتقييم المخزون في الشركات الصناعية وشركات المقاولات ، حيث يمكن أن يؤدي التبويب والتخصيص غير الملائمين للعمل إلى وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية في صافي الدخل .

3- تعد الأجور أحد الجوانب التي يمكن أن يتم فيها فقد جزء كبير من موارد الشركة بسبب عدم الكفاءة أو السرقة عن طريق الغش .

وتشمل مراجعة دورة الأجور والأفراد التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، وتقدير مخاطر الرقابة ، اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات ، الإجراءات التحليلية ، والاختبارات التفصيلية للأرصدة .

ويوجد عدد من الفروق الهامة بين دورة الأجور وباقي الدورات عند إجراء المراجعة :

1- توجد فئة واحدة فقط من العمليات المالية للأجور :

تشمل معظم الدورات فئتان من العمليات المالية على الأقل، وعلى سبيل المثال، تشمل دورة المبيعات والتحصيل كل من العمليات المالية للمبيعات والنقدية المحصلة، وغالبا ما تتضمن مردودات المبيعات وشطب الحسابات غير القابلة للتحصيل ، وتتضمن الأجور فئة واحدة لأن الحصول على الخدمات التي يقدمها العاملين ودفع المقابل لهذه الخدمات من خلال الأجور يتم في فترة زمنية قصيرة .

2- العمليات المالية للاجور تعد أكثر أهمية بكثير من الحسابات المرتبطة بها في قائمة المركز المالي

حيث تتسم الحسابات المرتبطة بالأجور بالصغر مثل الأجور المستحقة بالمقارنة مع القيمة الإجمالية للعمليات المالية في السنة .

3- تتسم الرقابة الداخلية على الأجور بالفعالية في معظم الشركات بما فيها الصغيرة :

ويرجع السبب في فعالية الرقابة إلى وجود مزيج من العقوبات في حالة وقوع أخطاء في الضرائب المستحقة وضرائب الأجور المدفوعة ، وأيضا في حالة وجود مشاكل معنوية للعامل إذا لم يتم دفع أجره أو تم الدفع بأقل من الأجر الذي يجب أن يحصل عليه .

ونظرا لوجود هذه الخصائص الثلاث ، يركز المراجعون عادة على كل من اختبارات الرقابة ، الاختبارات الأساسية للعمليات ، والإجراءات التحليلية عند مراجعة الأجور ، وعادة ما يستغرق تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة دقائق معدودة .

وتبدأ دورة الأجور والأفراد بتعيين الأفراد وتنتهي بدفع مقابل الخدمات التي يؤديها العاملون وبدفع المبالغ المحتجزة للحكومة والجهات الأخرى والتي تتمثل في ضرائب الأجور المستحقة والمنافع المستحقة ، وبين ذلك يتم في الدورة الحصول على الخدمات من العاملين بما يتفق مع تحقيق أهداف الشركة والأهداف المحاسبية من هذه الخدمات على النحو الملائم .

ويعرف العمود الثالث بالجدول (14/1) الوظائف الأربعة في دورة الأجور والأفراد النموذجية، ويوضح الجدول أيضا العلاقات بين الوظائف، وفئات العمليات المالية ، والحسابات ، والمستندات والدفاتر .

ومن منظور المراجعة ، تتمثل أكثر أنواع الرقابة الداخلية أهمية في إطار الأفراد في الوسائل الرسمية لإبلاغ الأفراد المسئولين عن ضبط الوقت وإعداد الأجر بالموظفين الجدد ، الترخيص بمعدلات الأجر الأولية والتغيرات الدورة التي تطرأ عليها ، وتاريخ إنهاء العمل للأفراد الذين يتم الاستغناء عنهم من قبل الشركة ، ويعد الفصل بين الواجبات أمرا هاما جدا كجزء من هذه الأنواع للرقابة ، ولا يمكن لأي فرد لديه حق التعامل مع بطاقات الزمن . سجلات الأجور ، أو الشيكات أن يقوم أيضا بالتعامل مع سجلات الأفراد ، ويتمثل النوع الثاني الهام من الرقابة في الفحص الملائم لكفاية العاملين الجدد ومدى الوثوق بهم

الجدول (14/1)

فئات العمليات المالية ، الحسابات ، الوظائف ،

والمستندات والدفاتر المرتبطة في دائرة الأجور والأفراد

فئة العملية المالية	الحسابات	الوظائف	المستندات والدفاتر
الأجور	الأجور النقدية . كافة حسابات مصروف الأجور كافة حسابات الأجور التي تم احتجازها . كافة حسابات الأجور المستحقة.	الأفراد والتشغيل .	دفاتر الأفراد . نموذج الاستقطاعات المرخص بها . نموذج معدل الأجر المرخص به .
		إعداد الأجور وضبط الوقت .	بطاقة الزمن . تذكر وقت العمل . ملخص تقرير الأجور . يومية الأجور .
		دفع الأجور	الملف الرئيسي للأجور شيك الأجور .
		إعداد الإقرارات الضريبية للأجور ودفع الضرائب	نموذج الإقرار الضريبية

تتضمن الرقابة الداخلية على الزمن المثبت في بطاقة الزمن أن يتم استخدام الساعة أو أية طريقة أخرى للتأكد من أن العاملين يحصلون على الأجر المناسب لعدد الساعات التي قاموا بالعمل فيها ، ويجب وجود رقابة لمنع أي فرد من إثبات ساعات عمل لعدد من العاملين أو إثبات بيانات كاذبة في بطاقة الزمن .

ويمكن مراقبة ملخصات والعمليات الحسابية للأجور عن طريق : وجود سياسات محددة بدقة في إدارة الأجور ، الفصل بين الواجبات لتوفير فحص مقطعي تلقائي ، تسوية ساعات الأجر مع السجلات المستقلة للإنتاج ، وإجراء تحقق داخلي لكافة البيانات الهامة ، وعلى سبيل المثال يجب أن تتضمن سياسات الأجور ضرورة قيام شخص كفء محايد بإعادة حساب

الساعات الفعلية للعمل ، فحص مدى وجود موافقة مناسبة على الوقت الإضافي ، اختبار بطاقات الزمن لتحديد مدى وجود مسح وتعديل ، وبالمثال يمكن حساب ساعات العمل من واقع البطاقات الزمنية للأجور ومقارنتها بالساعات الفعلية التي يتم استخدامها في التشغيل من خلال الحاسب الإلكتروني لتحقيق مجموعة إجمالية من الرقابة ، وأخيرا يمكن الحصول على نسخة مطبوعة من معدلات الأجر ومعدلات الاقتطاع الموجودة بملفات الحاسب الإلكتروني ومقارنتها بالمعدلات المرخص بها في ملفات الأفراد .

وتشمل الرقابة على إعداد شيكات الأجور منع الأشخاص المسئولين عن إعداد الشيكات من أن يتوافر لهم إمكانية : التعامل مع البطاقات الزمنية ، توقيع أو توزيع الشيكات ، أو إجراء تحقق محايد لمخرجات الأجور ، أضف إلى ذلك يجب أن تكون الشيكات سابقة الترقيم ويتم التحقق منها من خلال إجراءات محايدة للتسوية مع البنك .

وعندما تؤثر تكلفة العمل الصناعي على تقييم المخزون ، يجب التركيز بشكل خاص على الرقابة للتأكد من أن تكلفة العمل يتم توزيعها على تبويبات ملائمة من الحسابات ، ويجب أيضا وجود رقابة داخلية ملائمة على تسجيل التذاكر الزمنية للعمل وباقي معلومات الأجور المناسبة في سجلات محاسبة التكاليف ، ويعد التحقق الداخلي المحايد من هذه المعلومات جانبا هاما من الرقابة الداخلية الأساسية .

يجب أن تعمل الرقابة على الشيكات على حصر الترخيص بتوقيع الشيكات على العاملين المسئولين فقط الذين لا يحق لهم بالتعامل مع ضبط الوقت أو إعداد الأجر ، كما يجب أن تشمل الرقابة على الشيكات أن يتم توزيع الأجور بواسطة شخص لا يتدخل في أداء وظائف الأجور الأخرى ، وأيضا يجب أن تشمل الاسترجاع الفوري للشيكات التي لم يتسلمها أصحابها وإعادة إيداع قيمتها، وفي حالة استخدام آلة لتوقيع الشيكات بدلا من التوقيع اليدوي ، يجب إتباع نفس الأنواع من الرقابة ، كما يجب مراقبة آلة توقيع الشيكات بعناية شديدة .

وتستخدم معظم الشركات حساب سلفة الأجور Imprest Payroll Account لمنع دفع الأجور عن طريق عمليات مالية غير مرخص بها ، ويمثل حساب سلفة الأجور حسابا منفصلا للأجور يتم إيداع رصيد صغير فيه ، ويتم تحويل القيمة الحقيقة لكل أجر بالصافي من الحساب العام إلى حساب السلفة فورا قبل توزيع الأجر ، وتتمثل مزايا حساب السلفة في أنه يعمل على تقييد فرص ارتكاب الغش في الأجور لدي العميل محل المراجعة ، يعمل على تفويض واجبات توقيع شيك الأجر ، يفصل النفقات الروتينية للأجر عن النفقات غير العادية ، ويسهل إدارة

النقدية ، كما أنه يعمل على تسوية حساب البنك فيما يتعلق بالأجور إذا كانت التسوية تتم في مرحلة متأخرة في دائرة المدفوعات .

تتمثل أهم أنواع الرقابة التي يجب توافرها عند إعداد الإقرارات الضريبية في وضع سياسات محددة بدقة لتوضيح الوقت الذي يتم فيه ملء هذه النماذج ، وتتضمن معظم نظم الأجور الإلكترونية إعداد الإقرارات الضريبية للأجور عن طريق استخدام المعلومات بالملفات الرئيسية والمعلومات الخاصة بالعمليات المالية للأجور ، ويعد إجراء تحقق محايد للمخرجات بواسطة شخص كفء جانبا هاما من الرقابة لمنع وقوع تحريفات ولمنع التعرض للمسئولية القانونية والعقوبات التي تتعلق بالضرائب .

14/1/2 اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات

Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions

تتسم الرقابة الداخلية عادة على الأجور بالدقة العالية والانضباط الشديد حتى يتم تحقيق الرقابة على النقدية الموزعة بما يخفض من شكوى العامل وعدم رضائه، ومن المتعارف عليه استخدام أساليب تشغيل البيانات إلكترونيا في إعداد كل من اليوميات وشيكات الأجور ، وعادة ما يتم استخدام نظم مصممه داخليا ، كما قد يتم استخدام نظم مراكز الخدمات الخارجية ، ولا يكون عادة من الصعب وضع نظام جيد للرقابة في دورة الأجور والأفراد ، حيث عادة ما يوجد تجانس نسبي لعدد كبير من العمليات المالية ذات القيم النقدية الصغيرة لكل من العاملين في المصنع والإدارة ويوجد قدر ضئيل من العمليات المالية للمديرين ، ولكن يوجد فيما بينها اتساق معتاد في التوقيت والقيمة والمحتوي ، ونظرا لوجود اتساق نسبي بين جوانب الأجور في الشركات ، يوجد نظم عالية الجودة للحاسب الإلكتروني تقوم بالتوصل إلى تشغيل وإنتاج كل ما يتعلق بالأجور ، وبالتالي نادرا ما يتوقع المراجع اكتشاف أية استثناءات عند اختيار العمليات المالية للأجور ، وأحيانا قليلة تقع بعض الانحرافات عند إجراء اختبارات الرقابة ، ولكن يتم تصحيح معظم الأخطاء والمخالفات النقدية بواسطة رقابة التحقق الداخلي استجابة لشكوى العامل .

وتعد كل من إجراءات اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات أكثر الوسائل أهمية للتحقق من أرصدة الحسابات في دورة الأجور والأفراد ، ويرجع التركيز على هذين النوعين من الاختبارات لعدم وجود دليل يمكن الحصول عليه من طرف ثالث محايد ، مثل المصادقة ، عند التحقق من كل من : الأجور المستحقة ، ضرائب الدخل المحجوزة من المنبع ، ضرائب الأجور

المستحقة ، وباقي أرصدة القوائم المالية الأخرى ، وأكثر من ذلك تتسم معظم أرصدة الحسابات المتعلقة بقائمة المركز المالي التي يتم مراجعتها بصغر القيمة ويمكن التحقق منها بسهولة نسبيا إذا كان المراجع على ثقة من أن العمليات المالية للأجور قد تم إدخالها بشكل صحيح إلى الحاسب الإلكتروني وأن الإقرارات الضريبية للأجور قد تم إعدادها على نحو ملائم .

وعلى الرغم من أن كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات تمثل الجزء الأكثر أهمية في اختبار الأجور ، يخصص معظم المراجعون قدرا ضئيلا من الوقت في هذا الجانب ، وفي عديد من عمليات المراجعة ، يوجد حد أدني من الخطر لوقوع تحريفات تتسم بالأهمية النسبية .

يوضح الجدول (14/2) ملخصا لكل من الرقابة الداخلية ، اختبارات الرقابة ، الاختبارات الأساسية للعمليات لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية والمخالفات والأخطاء النقدية المرتبطة .

14/1/3 المخزون والاعتبارات المتعلقة بغش الأجور

Inventory and Fraudulent Payroll Considerations

يمكن أن يقوم المراجعون علي نحو ملحوظ بتوسيع إجراءاتهم عند مراجعة الأجور في ظل الظروف التالية : (1) عندما تؤثر الأجور بشكل جوهري في تقييم المخزون ، (2) عندما يهتم المراجعة بوجود إمكانية لوقوع غش يتسم بالأهمية النسبية في العمليات المالية للأجور .

العلاقة بين الأجور وتقييم المخزون . في عمليات المراجعة التي تتمثل الأجور فيها جانب معنويا من المخزون يحدث ذلك علي نحو متكرر في الشركات الصناعية وشركات المقاولات يمكن أن يؤدي تبويب غير ملائم لحساب يتعلق بالأجور إلي حدوث تأثير معنوي في تقييم الأصل بحسابات مثل الإنتاج تحت التشغيل، الإنتاج التام أو المقاولات تحت التشغيل وعلي سبيل المثال يمكن أن يؤدي تحميل المصروفات غير المباشرة علي المخزون في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي إلي حدوث زيادة في حالة تحميل مرتبات أفراد الإدارة علي نحو متعمد أو غير متعمد علي المصروفات الصناعية غير المباشرة وبالمثل سيتأثر تقييم المخزون إذا تم تحميل تكلفة العمل المباشر للعمال الفردين عل ينحو غير ملائم علي العمل أو عملية التشغيل الخطأ عندما يتم إعداد فواتير بعض الأعمال علي أساس التكلفة المضافة سيتأثر كل من الإيراد وتقييم المخزون بتحميل تكلفة العمل علي الأعمال غير الصحيحة .

الشكل رقم (14/2)

ملخص لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ، أنواع الرقابة الرئيسية

اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات الأجور

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	اختبارات الرقابة المتعارف عليها	الاختبارات الأساسية المتعارف عليها للعمليات
يتم تسجيل مدفوعات الأجور عن العمل المؤدي فعلا بواسطة العاملين الموجودين (الوجود)	- موافقة رئيس العمال على بطاقات الزمن . - استخدام ساعة الوقت لتسجيل الزمن . - وجود ملف ملائم للأفراد . - الفصل الملائم للواجبات بين الأفراد، ضبط الوقت، النفقات الخاصة بالأجور. - يتم فقط قبول العاملين الحاليين عندما يتم إدخال ملفات البيانات إلى الحاسب الإلكتروني - الترخيص بإصدار الشيكات .	- فحص بطاقات الزمن للتعرف على تأشيرة الموافقة . - فحص البطاقات الزمنية - فحص سياسات الأفراد. - فحص ملفات الأفراد . - فحص خريطة المنظمة لإجراء مناقشة مع العاملين ، وملاحظة الواجبات التي يتم تنفيذها . - فحص مخرجات مطبوعة للعمليات المالية التي رفضها الحاسب الإلكتروني لعدم وجود أرقام للعاملين . - فحص سجلات الأجور للتعرف على تأشيرة الموافقة .	- فحص دفتر يومية الأجور ، الأستاذ العام ، سجلات الأجور المستحقة فيما يتعلق بالقيم الكبيرة أو غير العادية . - مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالاسم والقيمة والتاريخ . - فحص الشيكات الملغاة للتعرف على ملائمة التوقيع . - مقارنة مع سجلات الأفراد .
العمليات المالية الفعلية للأجور تمت تسجيلها (الاكتمال)	- الترقيم المسبق لشيكات الأجور والمحاسبة عنها. - إعداد محايد للتسوية مع البنك .	- المحاسبة عن تسلسل شيكات الأجور . - إجراء مناقشة مع العاملين وملاحظة التسوية	- تسوية مدفوعات الأجور في يومية الأجور مع المدفوعات الخاصة بالأجور في كشف البنك . - إثبات تسوية البنك .
تم تسجيل العمليات المالية للأجور بالقيمة عن الوقت الذي تم العمل فيه فعلا مع الدفع وفقا لمعدل الأجر	- التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيم . - مقارنة الإجماليات لمجموعة مع تقارير	- فحص تأشيرة التحقق الداخلي . - فحص الملف الخاص بإجماليات المجموعة	- إعادة حساب ساعات العمل من واقع بطاقات الزمن . - مقارنة معدلات الأجر

المناسب ، وحساب الاستقطاعات بشكل مناسب (الدقة)	ملخصه بالحاسب الإلكتروني . - الترخيص بمعدلات الأجر أو المرتب أو العمولة . - الترخيص بالاستقطاعات بما في ذلك القيمة الخاصة بالتأمين وادخار الأجور .	للتعرف على مدى وجود توقيع مسجل مراقبة البيانات ، مقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات . - فحص سجلات الأجور للتعرف على تأشيرة التحقق الداخلي . - فحص الترخيص فيما يتعلق بملف الأفراد .	مع عقد النقابة ، الموافقة من مجلس الإدارة أو أي مصدر أخر . - إعادة حساب إجمالي الأجر - فحص الاستقطاعات عن طريق الرجوع إلى الجداول الضريبية وأشكال الترخيص في ملف الأفراد - إعادة حساب صافي الأجر - مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالقيمة.
يتم تبويب العمليات المالية للأجور على نحو ملائم (التبويب) .	- وجود دليل ملائم للحسابات . - التحقق الداخلي من التبويب	- فحص دليل الحسابات . - فحص تأشيرة التحقق الداخلي	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات أو كتيب الإجراءات . - فحص بطاقة الزمن في الإدارة التي يتبعها العامل وفحص تذكرة العمل للتعرف علي تخصيص العمل والتتبع خلال توزيع العمل .
يتم تسجيل العمليات المالية للأجور التواريخ الصحيحة (التوقيت)	- تبطل الإجراءات أن يتم التسجيل بسرعة قد الإمكان بعدما يتم الدفع . - إجراء تحقق داخلي .	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة متى تم التسجيل. - فحص تأشيرة التحقق الداخلي .	- مقارنة تاريخ تسجيل الشيك في يومية الأجور مع التاريخ في الشيكات الملغاة وبطاقات الزمن . - مقارنة التاريخ بالشيك مع تاريخ صرف البنك للشيك .
إدراج العمليات المالية للأجور علي نحو ملائم في الملف الرئيسي للأجور وتلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص)	- التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للأجور . - مقارنة الملف الرئيسي للأجور مع إجماليات الأستاذ العام .	- فحص تأشيرة التحقق الداخلي . - فحص التأشيرات في تقارير الملخص "الأجمالي بما يوضح إجراء المقارنات .	- لختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع يومية الجور وتتبع الترحيل إلي الأستاذ العام والملف الرئيسي للأجور .

وعندما تكون تكلفة العمل عاملا يتسم بالأهمية النسبية في تقييم المخزون يجب ان يكون هناك تركيز علي إجراء اختبار خاص للرقابة الداخلية علي التبويب غير الملائم للعمليات المالية للأجور ويمكن اختبار الاتساق من فترة لأخرى ، الذي يعد أمرا حيويا للتبويب ، عن طريق فحص دليل الحسابات وكتيبات الإجراءات ومن المرغوب فيه أيضا أن يتم تتبع تذاكر العمل أو أي دليل أخر علي أداء العاملين لعملهم إلي السجلات المحاسبية التي تؤثر في تقييم المخزون وعلي سبيل المثال ، إذا كان يجب محاسبة كل عامل أسبوعيا علي الوقت الكلي الذي أمضاه في العمل من خلال تخصيصه علي عدد من الوظائف المختلفة ، سيتمثل الاختبار المفيد في هذه الحالة في تتبع الساعات المسجل وللعديد من العاملين في الأسبوع إلي سجلات تكلفة الوظيفة المرتبطة للتأكد من أنه قد تم التسجيل عل ينحو ملائم وقد يكون من المرغوب فيه أيضا إجراء تتبع من سجلات تكلفة الوظيفة إلي ملخصات العامل كجزء من اختبار الأجور التي لا أساس لها والتي تم إدراجها ضمن تكلفة المخزون.

اختبارات للأجور التي لا أساس لها

علي الرغم من أن المراجع لا يعد مسئول بصفة أساسية عن اكتشاف الغش إلا أنه يقوم بتوسيع إجراءات المراجعة عندما يتوافر لديه اهتمام عن إمكانية وجود مخالفات تتسم بالأهمية النسبية وتوجد طرقا عدة يمكن أن يتبعها العاملون للاحتيال علي الشركة في جانب الأجور بشكل جوهري وستنحصر المناقشة في اختبارات خاصة بأكثر الأنواع المتعارف عليها وهما: العاملين الوهمين والساعات غير الحقيقة.

ويتم إصدار شيكات الأجور إلي أفراد لا يعملون بالشركة (عاملين وهميين) علي نحو متكرر كنتيجة للاستمرار في إصدار شيكات إلي عاملين بعد انقضاء فترة عملهم وعادة ما يكون الشخص الذي يرتكب هذا النوع من الاختلاس متمثلا في : مسجل الأجور ، رئيس العمال ، عامل زميل ، وربما يكن العامل السابق نفسه وعلي سبيل المثال ،في ظل بعض النظم يسمح لرئيس العمال بضبط الساعة يوميا للعامل والموافقة علي بطاقة الزمن في نهاية الفترة الزمنية فإذا كان رئيس العمال يقوم أيضا بتوزيع الشيكات ، ستوجد فرصة مناسبة لارتكاب الاختلاس .

ويمكن إتباع إجراءات معينة للشيكات الملغاة كوسيلة لاكتشاف الاختلاس ويتمثل الإجراء الذي يستخدم في عمليات مراجعة الأجور في مقارنة الأسماء بالشيكات الملغاة مع بطاقات الزمن والسجلات الأخرى للتعرف علي مدي وجود توقيعات تم الترخيص بها ومدى صحة التوقيعات

ومن المتعارف عليه أيضا أن يتم التحقق من التوقيعات علي الشيكات الملغاة للتعرف علي مدي وجود توقيع ثان غير معتاد أو علي مدى تكرار التوقيع الثاني كمؤشر علي إمكانية وجود غش بالشيكات كما أنه من المرغوب فيه إجراء فحص علي الشيكات التي تم تسجيلها علي أنه شيكات غير محددة للتأكد من أنه لا يتم استخدامها علي نحو يتضمن ارتكاب الغش .

ويتم إجراء اختبار للعمالة الوهمية من خلال تتبع تسجيل عمليات مالية مختارة في يومية الأجور إلي إدارة الأفراد لتحديد ما إذا كان العمال يعملون بالشركة فعلا خلال الفترة التي تم صرف الأجور فيها ويمكن مقارنة التوقيع علي الشيك الملغي لأحد العمال مع التوقيع المرخص به علي الأشكال المرخص بها لحذف الاستقطاعات من العامل .

ويتمثل الإجراء الذي يتمن استخدامه لإجراء معالجة مناسبة لإنهاء عقود العمال في اختبار عدد من الملفات من سجلات إدارة الأفراد تخص العاملين الذين تم إنهاء عقودهم هذا العام لتحديد ما إذا كان كل عامل منهم قد حصل علي مقابل إنها العقد بما يتفق مع سياسية الشركة .

يتم اختبار ما إذا كان هنك استمرار في دفع الأجر للعمال الذين تم إنها عقودهم يتم فحص سجلات الأجور في الفترة التالية للتحقق من أنه لا يتم الدفع للعامل بعد إنها عقده ومن الطبيعي أن لا يكون هذا الأجراء فعالا إذا لم يتم إبلاغ إدارة الأفراد بأنها العقود .

وفي بعض الحالات ، قد يطلب المراجع الإطلاع علي الأجور المدفوعة بشكل مفاجئ ويتم في هذا الإجراء قيام كل عامل بالحصول علي الشيك الخاص به والتوقيع باستلامه في حضور المشرف والمراجع ويجب إخضاع الشيكات التي لم يتقدم أحد لتسليمها إلي فحص موسع لتحيد ما إذا كان أي منها يعبر عن وقوع الغش ويعد هذا إجراء مكلفا وقد يسبب وقوع مشاكل في بعض الحالات مع نقابة العمل ، ولكنه قد يكون السبيل الوحيد المتاح لاكتشاف الاختلاس .

ويتم تسجيل ساعات عمل غير حقيقية عندما يحدد العامل ساعات العمل بشكل يزيد عما قام به من عملا فعلا ونظر لعدم وجود دليل يكون عادة من الصعب علي المراجع اكتشاف الساعات غير الحقيقية ومن الإجراءات التي يتم استخدامها في هذا الإطار تسوية الساعات الإجمالية المدفوعة طبقا لسجلات الأجور مع سجل محايد لساعات العمل ، مثل السجل الذي يتم الاحتفاظ به في مراقبة الإنتاج وبالمثل يمكن ملاحظة الوقت المسجل للعامل في أكثر من بطاقة زمنية لعاملين مماثلين ومع ذلك يكون عادة من الأيسر للعميل أن يمنع هذا النوع من الاختلاس من خلال أنواع ملائمة من الرقابة بدلا من أن يتم اكتشافة من قبل المراجع .

14/1/4 الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

يعد استخدام الإجراءات التحليلية أمرا هاما في دائرة الأجور والأفراد مثلها في ذلك مثل الدورات الأخرى ويوضح الجدول (14/3) الإجراءات التحليلية للحسابات في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل في دائرة الأجور والأفراد وتتسم معظم العلاقات المدرجة بالجدول (14/3) أنها يمكن التنبؤ بها بدقة كبيرة وبالتالي تعد مفيدة في تحديد الجوانب التي يكون من المرغوب فيه إجراء فحص إضافي بها .

14/1/5 الاختبارات التفصيلية للأرصدة لحسابات الالتزامات والمصروفات

Tests of Details of Balances for Liability and Expense Accounts

يتم التحقق من حسابات الالتزامات المرتبطة بالأجور (عادة ما يطلق عليها مصروفات الأجور المستحقة) بشكل مباشر إذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها على نحو فعال ، وعندما يقتنع المراجع بأن العمليات المالية للأجور قد تم تسجيلها على النحو الملائم في يومية الأجور وأن نماذج ضريبة الأجور المرتبطة قد تم إعدادها بدقة وتم دفعها في الوقت المناسب ، لا يجب أن يستغرق تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة وقتا كبيرا .

ويتمثل هدفا المراجعة المرتبطة بالأرصدة عند اختبار الالتزامات الخاصة بالأجور في : (1) تسجيل المستحقات في ميزان المراجعة بالقيم الصحيحة (الدقة) و(2) تسجيل العمليات المالية في دورة الأجور والأفراد في الفترة الزمنية المناسبة (الفاصل الزمني) ، ويتمثل الاهتمام الكبير بكلا الهدفين في التأكد من أنه لا يوجد تخفيض أو حذف في المستحقات ، وسيتم الآن مناقشة الحسابات الرئيسية للالتزامات في دائرة الأجور والأفراد .

القيم المحتجزة من الأجور المدفوعة للعاملين

Amounts Withheld From Employees Pay

يمكن اختبار ضرائب الأجور التي يتم حجزها من المنبع ، ولكن لا يتم إنفاقها ، عن طريق مقارنة الرصيد مع يومية الأجور ، نموذج ضريبة الأجور بالفترة التالية، والمدفوعات النقدية في الفترة التالية ، كما يمكن التحقق من عناصر الاستقطاعات الأخرى مثل مستحقات النقابات ، سندات الادخار ، والتأمين بنفس الطريقة، فإذا كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها على نحو فعال، سيمكن اختبار كل من الدقة والفاصل الزمني بسهولة في نفس الوقت من خلال هذه الإجراءات.

الشكل (14/3) الإجراءات التحليلية في دائرة الأجور والأفراد	
الإجراءات التحليلية	**التحريف الممكن وقوعه**
مقارنة رصيد حساب مصروف الأجور مع الأعوام السابقة (تسوية الزيادة في معدل الأجر والزيادة في الحجم)	التحريف في حسابات مصروف الأجور
مقارنة العمل المباشر كنسبة مئوية من المبيعات مع الأعوام السابقة	التحريف في العمل المباشر والمخزون
مقارنة مصروف العمولة كنسبة مئوية من المبيعات مع الأعوام السابقة	التحريف في مصروف العمولة والتزام العمولة
مقارنة مصروف العمولة كنسبة مئوية من المرتبات والأجور مع الأعوام السابقة (إجراء تسوية للتغيرات في المعدلات الضريبية)	التحريف في مصروفات ضريبة الأجور والتزام ضريبة الأجور
مقارنة حسابات ضريبة الأجور المستحقة مع الأعوام السابقة	التحريف في ضرائب الأجور المستحقة ومصروف ضريبة الأجور

المرتبات والأجور المستحقة Accrued Salaries and Wages

تظهر المرتبات والأجور المستحقة عندما لا يتم الدفع إلى العاملين عن الأيام أو الساعات القليلة التي يتم فيها اكتساب الأجر حتى الفترة التالية ، وعادة ما يتسلم الأفراد المرتبات الثابتة الخاصة بهم فيما عدا الوقت الإضافي عن اليوم الأخير بالشهر ، ولكن عادة ما لا يتم دفع الأجور عن الساعات التي عملها العاملين الذين يعملون بالساعة والتي تخص عدة أيام عند حلول نهاية السنة المالية .

وتتوقف صحة الفاصل الزمني والدقة للأجور والمرتبات المستحقة على سياسة الشركة ، والتي يجب أن يتم إتباعها بشكل متسق من عام لآخر ، وتقوم بعض الشركات بحساب الساعات بدقة والتي سيتم دفع الأجر عنها عندما يتم اكتساب الأجر في الفترة الحالية مع القيام بالدفع في الفترة التالية ، بينما تقوم شركات أخرى بحساب تناسب تقريبي للأجر .

وبمجرد ما يتوصل المراجع إلى تحديد سياسة الشركة بخصوص الأجور المستحقة ، ويعلم أنها تتسق مع السنوات السابقة ، يتمثل إجراء المراجعة في اختبار الفاصل الزمني والدقة لإعادة حساب المستحقات لدي العميل ، ويتمثل التحريف الأكثر احتمالا الذي يكون له أثر معنوي على الرصيد في إدراج عدد الأيام الملائم التي تم اكتساب الأجر عنها ولكنها لم يتم دفعه بعد .

العمولات المستحقة Accrued Commissions

يتم إتباع نفس المفاهيم التي تم استخدامها في التحقق من المرتبات والأجور المستحقة في إطار العمولات المستحقة ، ولكن عادة ما يكون من الصعب دائما التحقق من المستحقات لوجود

العديد من الأنواع المختلفة من الاتفاقيات بين الشركات ورجال البيع وباقي العاملين الاخرين الذي يعملون بنظام العمولة ، وعلى سبيل المثال قد ينص دفع العمولة لبعض رجال البيع شهريا مع عدم منحهم مرتبا ثابتا، بينما يحصل أخرين على مرتب شهري بالإضافة إلى عمولة يتم دفعها كل ربع سنة. وفي بعض الحالات يوجد عمولات متنوعة للمنتجات المختلفة وقد لا يتم الدفع إلا بعد مرور شهور عديدة بعد نهاية السنة . وحتى يتم التحقق من العمولات المستحقة، يكون من الضروري أولا أن يتم تحديد طبيعة اتفاق العمولة وبعد ذلك يتم اختبار العمليات الحسابية بناء على ما ورد في الاتفاق ، ومن المهم أن يتم مقارنة طرق استحقاق العمولات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة للتعرف على مدى الاتساق ، فإذا كانت القيم تتسم بالأهمية النسبية ، فإنه من المتعارف عليه أيضا إجراء مصادقة مباشرة مع العاملين بشأن القيم المستحقة .

العلاوات المستحقة Accrued Bonuses

في العديد من الشركات ، تشكل العلاوات غير المدفوعة في نهاية العام والتي تخص كل من رجال الإدارة والعاملين عنصرا هاما قد ينتج عن عدم تسجيله وجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية ويتم عادة التحقق من المستحقات المسجلة من خلال إجراء مقارنة مع القيمة المرخص بها في محاضر اجتماعات مجلس الإدارة .

دفع المستحقات عن الأجازات والمرض والمنافع الأخرى

Accrued Vacation Pay Sick Pay or the Benefits

يعد اتساق المستحق من هذه الالتزامات نسبيا مع ما يقابلها بالسنة السابقة أمرا هاما يتم أخذه في الاعتبار عند تقييم مدى صدق هذه القيم ، ويجب أولا أن يتم التعرف على سياسة الشركة الخاصة بتسجيل الالتزامات ، ويلي ذلك إعادة حساب القيم المسجلة .

ضرائب الأجور المستحقة Accrued Payroll Taxes

يمكن التحقق من ضرائب الأجور عن طريق فحص النماذج الضريبية المعدة في الفترة التالية لتحديد القيمة التي كان يجب تسجيلها كالتزام في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .

الاختبارات التفصيلية لحسابات المصروفات

Tests of Details of Balances for Expense Accounts

تتأثر عدد من الحسابات في قائمة الدخل بالعمليات المالية للأجور ، ومن أهم هذه الحسابات : مرتبات وعلاوات رجال الإدارة ، المرتبات المكتبية ، المرتبات والعمولات المتعلقة بالمبيعات ، تكلفة العمل الصناعي المباشر ، ويتم عادة توزيع التكاليف وفقا للقسم المنتج أو الفروع وقد يتم تضمين منافع إضافية مثل التأمين الطبي بالمصروفات .

ويجب إجراء قدر ضئيل نسبيا من الاختبارات الإضافية لحسابات قائمة الدخل في معظم عمليات المراجعة بعد إجراء كل من الإجراءات التحليلية ، اختبارات الرقابة ، الاختبارات الأساسية للعمليات ، والاختبارات الخاصة بحسابات الالتزامات التي سبق مناقشتها فعلا ، ويكون من الضروري تنفيذ اختبارات إضافية موسعة في حالة اتسام الرقابة الداخلية بالضعف ، اكتشاف تحريفات جوهرية خلال الاختبارات الخاصة بالالتزامات ، أو اكتشاف انحرافات غير مفسرة عند أداء الإجراءات التحليلية ، وعلى الرغم من ذلك عادة ما يتم اختبار بعض حسابات قائمة الدخل في دائرة الأجور والأفراد ، ومن هذه الحسابات مكافأة ومرتبات رجال الإدارة ، العمولات ، مصروف ضرائب الأجور ، والأجور الإجمالية .

14/2 مراجعة دورة الحيازة الرأسمالية وإعادة التوزيع

Audit of the Capital Acquisition and Repayment Cycle

14/2/1 طبيعة وحسابات الدورة Nature and Accounts of the Cycle

ترتبط الدورة الأخيرة من دوائر العمليات المالية بحيازة مادر رأس المال في صورة قروض يتم الحصول عليها مقابل دفع فائدة وحقوق الملكية وإعادة دفع رأس المال وتشمل دورة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع أيضا الفائدة التي يتم دفعها وتوزيعات الأرباح وتتمثل الحسابات الرئيسية بهذه الدورة في :

- أوراق الدفع
- الرهونات المستحقة
- السندات
- مصروف الفائدة
- الفائدة المستحقة
- رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الاسمية
- رأس المال الممنوح
- الأرباح المحتجزة
- أسهم الخزانة
- التوزيعات المعلن عنها

* النقدية في البنك
* أسهم رأس المال العادية
* أسهم رأس المال الممتازة
* التوزيعات المستحقة
* رأس المال

تؤثر أربعة خصائص بدورة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع بشكل كبير علي مراجعة هذه الحسابات وتتمثل هذه الخصائص في :

1- يؤثر عدد قليل من العمليات المالية في أرصدة الحسابات ، ولكن غالبا ما تتسم قيمة كل عملية مالية بمستوى مرتفع من الأهمية النسبية . وعلي سبيل المثال يتم إصدار السندات علي نحو غير متكرر في معظم الشركات ، ولكن عادة ما يتم إصدار السند بقيمة مالية مرتفعه. وفي ضوء حجم كل عملية يكون من المتعارف عليه أن يتم التحقق من كل عملية مالية تحدث في هذه الدورة بالعام بأكمله كجزء من التحقق من حسابات قائمة المركز المالي ، ولن يكون من غير المعتاد أن يوجد في أوراق العمل للمراجعة ما يشير إلي رصيد أول المدة الخاص بكل حساب بدورة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع وتوثيق لكل عملية مالية حدثت خلال العام .

2- يكون لعدم إدراج عملية مالية واحدة أثر يتسم بالأهمية النسبية في حد ذاته. في ضوء الأثر المتعلق بالتخفيض في قيم الالتزامات وحق الملكية ويعد إغفال العمليات المالية أمرا يثير اهتماما كبيرا لدى المراجع .

3- توجد علاقة قانونية بين منشأة العميل وحامل السهم حامل السند أو أي مستند أخر للملكية. وعند مراجعة العمليات المالية والقيم بالدائرة يجب أن يتوخى المراجع الحذر للتأكد من أن الالتزامات القانونية الأساسية التي تؤثر في القوائم المالية قد تم أدائها علي نحو مناسب، وانه قد تم عرضها والإفصاح عنها بالقوائم المالية بشكل مناسب .

4- توجد علاقة طردية بين حسابات الفائدة وتوزيعات الأرباح وبين الدين وحق الملكية . فعند مراجعة الديون التي يجب دفع فوائدة عنها يكون من المرغوب فيه أن يتم التحقق علي نحو متزامن كل من مصروف الفائدة المرتبط والفائدة التي يجب دفعها، ويسرى ذلك أيضا علي حق الملكية والتوزيعات التي تم الإعلان عنها والتوزيعات التي يجب دفعها .

ويمكـــن فهـــم إجراءات مراجعة العديد من الحسابات في دورة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفـــع علي نحو أفضل عن طريق دراسة حسابات مختارة ممثلة للحسابات بالدائرة ولذلك سيتم مناقشة : (1) مراجعة أوراق الدفع وما يرتبط بها من مصروف الفائدة ومبلغ الفائدة المستحق ،

(2) الأسـهم العاديـة رأس المـال المدفـوع بالـزيادة عن القيمة الاسمية والأرباح المحتجزة والتوزيعات .

14/2/2 مراجعة أوراق الدفع Audit of Notes Payable

تمثل أوراق الدفع التزاما قانونيا قبل الدائنين وقد يكون هذا الالتزام مرهونا أو غير مرهونا بالأصول ، وعادة ما يتم إصدار أوراق الدفع لفترة تتراوح بين شهر وسنة ولكن يوجد أيضا أوراق دفع طويلة الأجل تزيد مدتها عن العام ويتم إصدار هذه الأوراق لتحقيق أغراض مختلفة ، كما يشمل رهن الممتلكات استخدام أصول متنوعة مثل الأسهم-المخزون والأصول الثابتة ، ويجب أن يتم دفع الأصل والفوائد علي الأوراق بما يتفق مع شروط اتفاق الحصول علي القرض، وبالنسبة للقروض قصيرة الأجل يتم عادة المطالبة بسداد الأصل والفائدة مرة واحدة عندما يحل موعد استحقاق القرض ولكن بالنسبة للقروض التي يزيد موعد استحقاقها عن 90 يوما ، عادة ما يتم دفع الفائدة شهريا أو كل ربع سنة .

ومن المتعارف عليه أن يتم إدراج اختبارات للمدفوعات من الأصل والفائدة كجزء من مراجعة دورة الحيازة والمدفوعات لأنه يتم تسجيل المدفوعات في يومية المدفوعات النقدية، ولكن في ضوء عدم التكرار النسبي لا يتم في العديد من الحالات إدراج العمليات المالية الرأسمالية ضمن اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية التي يتم تنفيذها علي عينة من العمليات المالية، ولذلك يكون من الطبيعي أيضا اختبار هذه العمليات المالية كجزء من دورة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع .

وتتمثل أهداف مراجعة أوراق الدفع في تحديد ما إذا كانت :

a) الرقابة الداخلية علي أوراق الدفع تتسم بالكفاية .

b) العمليات المالية للأصل والفائدة المتعلقة بأوراق الدفع قد تم الترخيص بها علي نحو مناسب وتم تسجيلها كما يتطلب ذلك تعريف أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية .

c) الالتزامات الناشئة عن أوراق الدفع وما يرتبط بها من مصروفات للفائدة والتزامات مستحقة قد تم تحديدها علي نحو مناسب بما يتفق مع أهداف المراجعة الثمانية المرتبطة بالأرصدة (لايعد هدف القيمة القابلة للتحقق قابلا للتطبيق في حسابات الالتزامات) من أصل الأهداف التسع .

الرقابة الداخلية Internal Controls

توجد أربعة أنواع هامة للرقابة علي أوراق الدفع هي :

1- الترخيص الملائم لإصدار أوراق جديدة .

يجب أن تعهد مسئولية إصدار أوراق الدفع الجديدة إلي مجلس الإدارة أو إلي المستوي الأعلى من أفراد وبوجه عام يجب توقيعين لاثنين من المسئولين لهم الحق بالترخيص علي كافة اتفاقيات الحصول علي القروض وتعد كل من : قيمة القروض ومعدل الفائدة ، والأصول التي سيتم رهنها أجزاء من الاتفاقية التي يتم الموافقة عليها .

2- وجود رقابة كافية علي إعادة دفع الأصل والفائدة .

يجب رقابة السداد الدوري للفائدة والأصل كجزء من دورة الحيازة والمدفوعات وفي الوقت الذي يتم فيه إصدار أوراق الدفع يجب أن تحصل إدارة المحاسبة علي نسخة بنفس الطريقة التي يتم إتباعها عند استلامها لفواتير الموردين وتقارير الاستلام ويجب أن تصدر إدارة الدائنين بشكل تلقائي الشيكات المتعلقة بأوراق الدفع عندما يحل موعد الاستحقاق .

3- المستندات والسجلات الملائمة .

ويشمل ذلك الاحتفاظ بسجلات فرعية وسجلات مراقبة علي أوراق الدفع الفارغة والتي تم سدادها قيمتها بواسطة شخص مسئول . ويجب إلغاء أوراق الدفع المدفوعة والاحتفاظ بها لدى شخص مسئول مرخص له بذلك .

4- التحقق الدوري المستقل .

يجب أن يتم دوريا تسوية السجلات التفصيلية لأوراق الدفع مع الأستاذ العام ومقارنة ذلك مع سجلات حامل ورقة الدفع بواسطة شخص لم يعهد إليه بمسئولية الاحتفاظ بالسجلات التفصيلية ، وفي نفس الوقت يجب أن يقوم شخص مستقل بإعادة حساب مصروف الفائدة علي أوراق الدفع لاختبار دقة وملائمة إمساك الدفاتر .

اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات

Tests of Controls and Substantive Tests of Transaction

تتضمن اختبارات العمليات المالية لأوراق الدفع كل من إصدار الأوراق وإعادة دفع الأصل والفائدة وتمثل اختبارات المراجعة هي جزءا من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية

للعمليات المالية للنقدية المحصلة والمدفوعات النقدية ، وعادة ما يتم تنفيذ اختبارات إضافية للرقابة وللاختبارات الأساسية للعمليات كجزء من الاختبارات التفصيلية للأرصدة نظرا للأهمية النسبية للعمليات المالية الفردية .

ويجب أن تركز اختبارات الرقابة في إطار أوراق والفائدة المرتبطة بها علي اختبار جوانب الرقابة الأربعة الهامة كما يجب التركيز علي دقة تسجيل المتحصلات من أوراق الدفع عند الحصول علي القرض ودقة سداد كل من الأصل والفائدة .

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

يعقد تنفيذ الإجراءات التحليلية أمرا أساسيا عند مراجعة أوراق الدفع نظر لأنه يتم إلغاء الاختبارات التفصيلية لمصروف الفائدة والفائدة المستحقة علي نحو متكرر عندما تتوافر نتائج مرضية، ويوضح الجدول (14/4) الإجراءات التحليلية النموذجية لأوراق وحسابات الفائدة المرتبطة بها .

ويقوم المراجع بالتوصل إلي تقرير محايد عن مصروف الفائدة باستخدام متوسط أوراق الدفع التي بالشرطة محل المراجعة فعلا ، ومتوسط معدلات الفائدة حتى يمكن أن يقوم باختبار لمدى منطقية مصروف الفائدة ، كما يمكن أن يقوم أيضا باختبارات للتعرف علي مدى وجود إغفال لأوراق الدفع ، وسبق تقديم توضيح لأوراق عمل المراجعة لإظهار تنفيذ الإجراءات التحليلية لمصروف الفائدة ، فإذا كانت هناك زيادة تتسم بالأهمية بمصروف الفائدة الفعلي عن تقدير المراجع ، وقد يتمثل السبب في سداد الفائدة أو عدم تسجيل أوراق الدفع.

الاختبارات التفصيلية للأرصدة Tests of Details of Balances

تتمثل نقطة البداية العادية في مراجعة أوراق الدفع في جدول أوراق الدفع والفائدة المستحقة الذي يتم الحصول عليه من العميل ، ويوضح الشكل (14/5) الجدول النموذجي، ويحتوي الجدول المعتاد علي معلومات تفصيلية عن كافة العمليات المالية التي تتم في إجمالي العام للأصل والفائدة أرصدة أول المدة أخر المدة لأوراق الدفع والفائدة المستحقة ، ومعلومات وصفية عن أوراق الدفع مثل تاريخ الاستحقاق، معدل الفائدة، الأصول التي تم تقديمها كضمان .

وفي حالة وجود عمليات مالية كثيرة لأوراق الدفع خلال العام قد لا يكون أمرا عمليا أن يتم الحصول علي جدول من النوع الموضح في الشكل (14/5) وفي هذه الحالة يكون من المحتمل

الجدول (14/4)

الإجراءات التحليلية لأوراق الدفع

الإجراءات التحليلي	التحريف الممكن حدوثه
إعادة حساب مصروف الفائدة علي نحو تقريبي علي أساسا متوسطات معدلات الفائدة وكافة أوراق الدفع الشهرية .	التحريف في مصروف الفائدة والفائدة المستحقة ، إغفال أوراق دفع بالشركة محل المراجعة .
مقارنة أوراق الدفع الفردية مع تلك الخاصة بالعام السابق .	إغفال أو التحريف في أوراق الدفع .
مقارنة الرصيد الإجمالي لأوراق الدفع مصروف الفائدة المستحقة مع المقابل بالعام السابق .	التحريف في مصروف الفائدة المستحقة أو أوراق الدفع .

أن يطلب المراجع أن يعد جدولا يحتوي فقط علي أوراق الدفع ذات الأرصدة غير المدفوعة في نهاية العام ، وسيتم في هذا الجدول إظهار وصفا لكل ورقة دفع يشمل رصيد أخر المدة الخاص بها والفائدة المستحقة عنها في نهاية العام مع إدراج كل من الضمان ومعدل الفائدة .

ويلخص الجدول (14/5) أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وإجراءات المراجعة المتعارف عليها ولم يتم إدراج القيمة القابلة للتحقق بالجدول لأنه يعد هدفا غير قابل للتطبيق علي أوراق الدفع ، ويمثل جدول أوراق الدفع إطارا مرجعيا للإجراءات .

وتتمثل أهم ثلاثة أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة في إطار أوراق الدفع فيما يلي:

1- تم إدراج الدفع الموجودة فعلا (الاكتمال) .

2- تم تسجيل أوراق الدفع بالجدول عل ينحو دقيق (الدقة) .

3- تم عرض والإفصاح عن أوراق الدفع علي نحو ملائم (العرض والإفصاح) .

ويتسم الهدفان الأول الثاني بأهمية أكبر لأن التحريف قد يتسم بالأهمية النسبية إذا تم إغفال ورقة دفع واحد أو التعامل معها علي نحو غير صحيح ، كما يتسم العرض والإفصاح بأهمية كبيرة لأن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تتطلب أن يوجد بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية وصفا ملائما لشروط أوراق الدفع الموجودة فعلا والأصول التي تم رهنا كضمان علي القروض، وإذا كان هناك قيودا مؤثرة علي أنشطة الشركة للحصول علي القروض مثل مخصصات رصيد المكافآت والمرتبات أو القيود علي دفع التوزيعات ، فأنه يجب الإفصاح عن ذلك بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

الجدول (14/5)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والاختبارات التفصيلية للأرصدة لأوراق الدفع والفوائد

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها للاختبارات التفصيلية للأرصدة	تعليقات
اتفاق أوراق الدفع المسجلة في جدول أوراق الدفع مع سجل أوراق لدى العميل أو الملف الرئيسي ، وتم الجمع على نحو صحيح وإجمالي يتفق مع الأستاذ العام (الارتباط بين التفصيلات) .	- جمع أوراق الدفع والفائدة المستحقة في قائمة أوراق الدفع - تتبع إجماليات إلى الأستاذ العام . - تتبع أوراق الدفع الفردية إلى الملف الرئيسي .	عادة يتم هذا على أساس 100% نظرا لصغر حجم المجتمع .
أوراق الدفع المدرجة بالجدول موجودة بالفعل (الوجود) .	- مصادقة المستفيدين من أوراق الدفع . - فحص نسخ من أوراق الدفع للتحقيق من الترخيص - فحص محاضر الشركة المساهمة للتحقق من الموافقة على القرض	لا يعد هدف الوجود من الأهداف الهامة مثل الاكتمال أو الدقة
أوراق الدفع الموجودة فعلا تم إدراجها في جدول أوراق الدفع (الاكتمال)	- فحص أوراق الدفع التي تم سدادها بعد انتهاء السنة لتحديد ما إذا كانت تمثل التزامات في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي . - الحصول على مصادقة معيارية من البنك تحتوى على ما يشير إلى وجود أوراق الدفع من كافة البنوك التي يتعامل العميل معها . - فحص تسوية البنك للأوراق الجديدة التي تم تسجيل البنك فيها كطرف دائن على نحو مباشر في حساب البنك بواسطة البنك . - الحصول على مصادقات من الدائنين الذين لديهم أوراق دفع تخص العميل في الماضي ولم يتم أدراجهم في جدول أوراق الدفع ، ويعرف هذا المفهوم على أنه مماثل للرصيد الصفري عند مصادقة الدائنين . - الحصول على مصادقة معيارية لأوراق الدفع التي يوجد ضمان لها طبقا للميثاق التجاري الموحد . - تحليل مصروف الفائدة لكشف السداد لم يتم إدراجه بجدول أوراق الدفع . - فحص أوراق الدفع المسددة للتعرف على أنها لم تعد من الأوراق المستحق سدادها وأنه تم إلغائها ، ويجب أن يتم الاحتفاظ بها في ملفات العميل . - فحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على مدى وجود أوراق دفع مرخص بها ولم يتم تسجيلها .	يعد هدفا هاما لكشف الأخطاء والمخالفات ، يتم تنفيذ الإجراءات الثلاث الأولى في معظم عمليات المراجعة ويتم تنفيذ باقي الإجراءات عادة في حالة ضعف الرقابة الداخلية فقط .
تم إدراج أوراق الدفع والفوائد	- فحص نسخ أوراق الدفع للتعرف على قيم الأصل	في بعض الحالات ، قد يكون

المستحقة بالجدول على نحو دقيق (الدقة) .	ومعدلات الفائدة . - المصادقة عن أوراق الدفع ، معدلات الفائدة ، آخر تاريخ تم سداد الفائدة فيه ، ويتم إرسال المصادقة إلى المستفيد . - إعادة حساب الفائدة المستحقة .	من الضروري أن يتم الحساب وفقا لأساليب القيمة الحالية لمعدلات الفائدة المرتبطة أو لقيمة الأصل في الورقة ، ومن أمثلة ذلك اقتناء إحدى المعدات مقابل ورقة دفع .
تم تبويب أوراق الدفع المدرجة بالجدول على نحو مناسب (التبويب)	- فحص تواريخ الاستحقاق على نسخ أوراق الدفع لتحديد ما إذا كانت كافة أو بعض أوراق الدفع تمثل التزامات غير متداولة . - فحص أوراق الدفع لتحديد ما إذا كان كل منها يمثل أوراق دفع إلى أحدى الوحدات المرتبطة أو إلى الدائنين .	
تم إدراج أوراق الدفع في الفترة الملائمة (الفاصل الزمني) .	- فحص نسخ من أوراق الدفع لتحديد ما إذا كان التاريخ متمثلا في أو سابقا على تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .	يجب إدراج أوراق الدفع في الفترة كالتزامات متداولة عندما يكون تاريخها متمثلا في أو سابقا على تاريخ إعداد قائمة المركز المالي .
يوجد التزام على الشركة لسداد أوراق الدفع (الالتزامات) .	- فحص أوراق الدفع لتحديد مدى وجود التزامات على الشركة ،	
تم عرض كل من أوراق الدفع ، مصروف الفائدة ، والفوائد المستحقة والإفصاح عنها على نحو ملائم (العرض والإفصاح) .	- فحص نسخ أوراق الدفع . - مصادقة المستفيدين من أوراق الدفع . - فحص القيود الموجودة في أوراق الدفع ، محاضر الاجتماعات مصادقات البنك . - فحص قائمة المركز المالي للتعرف على مدى وجود عرض وإفصاح ملائمين لكل من الأقسام غير المتداولة بقائمة المركز المالي ، الوحدات المرتبطة ، الأصول المرهونة كضمان مقابل الحصول على أوراق دفع ، والقيود الناتجة عن الحصول على أوراق الدفع .	يعد وجود عرض ملائم بالقوائم المالية بما في ذلك الإفصاح في الملاحظات المرفقة بها أمرا هاما فيما يتعلق بأوراق الدفع .

14/2/3 مراجعة حق الملكية Audit of Owner's Equity

يجب أن يتم التمييز بين الشركات التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام وتلك المغلقة عند مراجعة حق الملكية، حيث يوجد عدد ضئيل من العمليات المالية ، أن كان هناك عمليات مالية في معظم الشركات المغلقة طوال العام تتعلق بحسابات رأس المال كما يوجد في العادة عدد ضئيل من المساهمين ، ومن المحتمل أن تتمثل العمليات المالية الخاصة بحق الملكية في التغير بحق الملكية الذي ينتج عن الأرباح أو الخسائر السنوية والإعلان عن التوزيعات إذا كان هناك توزيعات فنادرا تدفع الشركات المغلقة توزيعات. وعادة ما يتسم الوقت الذي يمضيه المراجع في التحقق من حق الملكية بالصفر حتى إذا كان يجب عليه أن يختبر سجلات الشركة الفعلية بالشركات المغلقة .

أمـــا الشركات التى تطرح أسهمها للاكتتاب العام يكون التحقق من حق الملكية أكثر تعقيدا في ضوء العدد الكبير من المساهمين والتغيرات النتكررة في التوزيعات لحاملي الأسهم ، وتتمثل الحســـابات الرئيسية في أسهم رأس المال العادية والممتازة ، ورأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الإسمية ، والأرباح المحتجزة والتوزيعات ، ويمكن التحقق من باقي حسابات حق الملكية بنفس الطريقة التي يتم إتباعها لهذه الحسابات .

وتتمثل أهداف مراجعة حق الملكية في تحديد ما إذا كانت .

1- الـــرقابة الداخلـــية علـــى أســـهم رأس المال والتوزيعات المرتبطة بما تتسم بالكفاية والمناسبة .

2- العملـــيات المالـــية لحـــق الملكية قد تم تسجيلها على نحو ملائم بما يتفق مع أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية .

3- الأرصدة الخاصة بحق الملكية قد تم عرضها والإفصاح عنها بشكل ملائم بما يتفق مع أهـــداف المراجعة المرتبطة بأرصدة حسابات حـــق الملكيـــــة (الحقوق والالتزامات والقيمة القابلة للتحقق غير قابلة للتطبيق) .

أساليب الرقابة الداخلية Internal Controls

عند مراجعة حق الملكية يهتم المراجع المحايد بالعديد من أساليب الرقابة الداخلية الهامة ، مثل : وجود ترخيص ملائم على العمليات المالية ، وجود تسجيل ملائم للعمليات المالية ، الفصل الملائم للواجبات بين من يحتفظ بسجلات حق الملكية ومن يتعامل مع النقدية وشهادات الأسهم ، واستخدام سجل محايد ووكيل مستقل ووكيل مستقل لتحويل الأسهم .

الترخيص الملائم للعمليات المالية

نظـــرا لان عملـــية مالـــية تتعلق بحق الملكية تتسم عادة بالأهمية النسبية يجب ان يوافق مجلس الإدارة على العديد من هذه العمليات المالية ، وتتطلب عادة أنواع العمليات المالية التالية التي تتعلق بحق الملكية ترخيصا محددا .

إصدار أسهم رأس المال

يتضمن الترخيص نوع أسهم رأس المال التي سيتم إصدارها (مثل الأسهم العادية والأسهم الممتازة) ، عدد الأسهم التي سيتم إصداره ، والقيمة الاسمية للسهم ،جوانب الامتياز لأية أسهم بخلاف الأسهم العادية ، وتاريخ الإصدار .

شراء أسهم رأس المال

يجب أن يوافق مجلس الإدارة على شراء الأسهم العادية والأسهم الممتازة، توقيت الشراء، والقيمة التي سيتم دفعها للشراء .

إعلان التوزيعات

يجـــب أن يقـــرر مجلـــس الإدارة شكل التوزيع (توزيع نقدي أو في صورة أسهم) قيمة التوزيع لكل سهم ، وتاريخ تسجيل التوزيعات وتاريخ سداد التوزيعات .

تسجيل العمليات المالية علي نحو ملائم والفصل بين الواجبات .

عـــندما تحـــتفظ الشـــركة بســـجلات خاصـــة للعملـــيات المالية التي تخص الأسهم بحوزة المســـاهمين فعـــلا يجـــب وجود رقابة داخلية كافية للتأكد من أنه تم تعريف الملاك الفعلين في سجلات الشركة ، وأنه تم سداد التوزيعات إلي حاملي الأسهم في تاريخ تسجيل التوزيعات بشكل دقيق .

ويعـــد كل من التخصيص الملائم للأفراد وإجراءات مسك الدفاتر الملائمة أنواعا مفيدة من الرقابة لتحقيق هذه الأغراض .

وتتمثل أهم الإجراءات التي يمكن أن تمنع حدوث تحريفات في حق الملكية في:

(1) سياســـات محـــددة بدقة لإعداد شهادات الأسهم وتسجيل العمليات المالية لأسهم رأس المال .

(2) التحقق الداخلي المستقل من المعلومات في السجلات . ويجب أن يتأكد العميل عند إصدار وتسجيل أسهم رأس المال من أنه قد الالتزام بالقوانين التي تحكم الشركات المساهمة ومتطلبات النظام الأساسي للشركة. وعلي سبيل المثال ، يؤثر كل من القيمة الاسمية للسهم ، عدد السهم المرخص للشركة المساهمة بإصدارها .

وتتمثل الرقابة التي تستخدمها معظم الشركات علي أسهم رأس المال في الاحتفاظ بدفاتر لشهادات الأسهم وملف رئيسي لحملة أسهم رأس المال . ويمثل شهادات أسهم رأس المال Certificate Book Capital Stock سجلا لإصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال طوال حياة الشركة المساهمة، ويحتوي دفتر العمليات المالية لأسهم رأس المال علي معلومات مثل رقم الشهادة ، عدد الأسهم التي تم إصدارها ، اسم الشخص الذي سيتم إصدار الأسهم إليه ، وتاريخ الإصدار. وعندما يتم إعادة شراء الأسهم ، يجب أن يحتوي دفتر شهادات أسهم رأس المال علي الشهادات الملغاة وتاريخ الإلغاء . أما الملف الرئيسي لحملة أسهم رأس المال Shareholders Capital Stock Master File ، فيمثل سجلا للسهم التي بحوزة المساهمين فعلا في وقت معين . ويعمل هذا الملف بمثابة فحص للدقة في دفتر شهادات أسهم رأس المال ورصيد الأسهم العادية بالأستاذ العام . كما أنه يستخدم أيضا كأساس لسداد التوزيعات .

ويجب مراقبة الإنفاق النقدي من خلال سداد التوزيعات عند إعداد كشف الأجور وسداد الأجور . ويجب أن تعد شيكات التوزيعات من واقع دفتر شهادات أسهم رأس المال بواسطة شخص أخر لا يكون مسئولا عن الاحتفاظ بسجلات أسهم رأس المال . وبعد الانتهاء من إعداد الشيكات ، يكون من المرغوب فيه إجراء تحقق داخلي لأسماء حملة الأسهم وقيمة الشيكات وتسوية القيمة الإجمالية لشيكات التوزيعات مع إجمالي التوزيعات المصرح به في محاضر الاجتماعات .ويعد استخدام حساب سلفة التوزيعات Imprest Dividend Account كحساب منفصل أمرا مرغوبا فيه لمنع سداد مبلغ أكبر من التوزيعات عن ما تم الترخيص به .

المسجل المحايد والوكيل المستقل لتحويل السهم .

يجب علي آيه شركة مسجلة في هيئة سوق المال أن تعين مسجل محايد كوسيلة للرقابة لمنع إصدار شهادات الأسهم علي نحو غير مناسب .

وتتمثل مسئولية المسجل في التأكد من أن الأسهم قد تم اصدارها بواسطه الشركة المساهمة بما يتفق مع الشروط المذكورة في النظام الأساسي للشركة وبترخيص من مجلس الإدارة ويكون المسجل مسئولا عن التوقع علي شهادات الاسهم الجديدة والتاكد من ان الشهادات القديمة قد تم اسلامها والغائها قبل أن يتم إصدار الشهادات الجديدة في حالة وجود تغيير في ملكية الأسهم .

وتوظف معظم شركات المساهمة الكبرى وكيلا لتحويل الأسهم Stock Transfer Agent بهدف الاحتفاظ بسجلات حملة الأسهم ، وتتضمن هذه السجلات-السهم من خلال وضعها بين أيدي شركات محايدة ولكن يؤدي ذلك أيضا إلي تخفيض تكلفة مسك الدفاتر عن طريق استخدام متخصصين .كما تقوم العديد من الشركات أيضا بتوظيف وكيل تحويل لتوزيع التوزيعات النقدية علي حملة الأسهم بما يؤدي الي تحسين إضافي بالرقابة الداخلية .

مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع

Audit of Capital Stock and Paid in Capital

توجد أربعة اهتمامات رئيسية عند مراجعة أسهم راس المال وراس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة السمية ، وهي :

1- العمليات المالية الفعلية لأسهم راس المال تم تسجيلها فعلا(الاكتمال) .

2- العمليات المالية المسجلة لأسهم راس المال تمت فعلا وسجلت علي نحو دقيق (الوجود والدقة) .

3- تم تسجيل أسهم رأس المال علي نحو دقيق (الدقة) .

4- تم عرض أسهم رأس المال والإفصاح عنها بشكل ملائم (العرض والإفصاح) .

ويتضمن العنصران الأول والثاني اختبارات للرقابة واختبارات للرقابة واختبارات أساسية للعمليات ، بينما يتعلق العنصران الثالث والرابع بالاختبارات التفصيلية للأرصدة .

العمليات المالية الفعلية لأسهم راس المال تم تسجيلها فعلا .

يمكن تحقيق هذا الهدف بسهولة عندما يتم استخدام مسجل أو وكيل تحويل . ويستطيع المراجع عن طريق مصادقيتها تحديد مدي حدوث أية عمليات مالية تتعلق بأسهم رأس المال لدي العميل أمرا مفيدا لكشف إصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال .

العمليات المالية المسجلة لأسهم رأس المال تمت فعلا وسجلت علي نحو دقيق

يتطلب كل من : إصدار أسهم جديدة من رأس المال مقابل الحصول علي نقدية، الاندماج مع شـــركة اخـــري من خلال تبادل أسهم راس المال . وبغض النظر عن الرقابة علي الوجود ، يعد من الممارسات العادية أن يتم التحقق من كافة العمليات المالية لأسهم رأس المال نظرا لأهميتها النســبية واستمراريتها في السجلات . ويمكن عادة اختبار الوجود عن طريق فحص مدي وجود الترخيص الملائم في محاضر اجتماعات مجلس الإدارة .

ويمكن التحقق من مدي دقة تسجيل العمليات المالية لأسهم رأس المال بسهولة عن طريق مصادقة وكيل التحويل بشأن القيمة وتتبع قيمة العمليات المالية المسجلة لأسهم رأس المال مع النقدية المحصلة .

تسجيل أسهم رأس المال علي نحو دقيق

يــتم التحقق من رصيد أخر المدة لحسابات أسهم رأس المال أولا من خلال تحديد عدد السهم مـــن رصـــيد أخـــر المدة لحسابات أسهم رأس المال أولا من خلال تحديد عدد الأسهم التي بحوزة المســاهمين فعــلا في تاريخ إصدار قائمة المركز المالي ، ويعد استلام مصادقة من وكيل التحويل أبســط وسيلة للحصول علي هذه المعلومة ، ويعد استلام مصادقة من وكيل التحويل أبسط وسيلة للحصـــول علي هذه المعلومة ، وفي حالة عدم وجود وكيل تحويل ، يجب أن يعتمد المراجع علي فحص سجلات الأسهم والمحاسبة عن كافة الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلا والمدونة في دفاتر شـــهادات الأســـهم، وفحـــص الشهادات الملغاة، والمحاسبة عن الشهادات الفارغة. وبعدما يقتنع المـــراجع بصـــحة عـــدد الشهادات التي بحوزة المساهمين فعلا يمكن التحقق من القيمة الأسمية المسجلة في حساب رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الاسمية .

ويتمـــثل الاهـــتمام الرئيسي للتعرف علي مدي دقة أسهم رأس المال في التحقق من ما إذا كان عدد الأسهم المستخدم في حساب ربح السهم يتسم بالدقة . ومن السهل أن يتم تحديد العدد الصحيح للأسهم الذي سيتم استخدامه في الحساب عندما توجد فئة واحدة من أسهم رأس المال وعدد صغير من العمليات المالية لأسهم رأس المال .

عرض أسهم راس المال والإفصاح عنها بشكل ملائم

تتمثل مصادر الأكثر أهمية التي يتم استخدامها في تحديد مدي العرض والإفصاح الملائمين فـــي الـــنظام الأساسي للشركة المساهمة ، محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ، وتحليل المراجع للعمليات المالية لأسهم رأس المال . ويجب أن يحدد المراجع ما إذا كان هناك وصفا ملائما لكل

فـئة مـن الأسهم بما في ذلك المعلومات عن عدد الأسهم التي تم إصدارها ، وعدد السهم التي بحـوزة المسـاهمين فعلا ، وأية حقوق خاصة للفئات الفردية . ويجب أيضا أن يتم التحقق من مـدي مناسبة العرض والإفصاح عن اختبارات الأسهم ، الأسهم ذات الضمان ، والأسهم القابلة للتحويل من خلال فحص المستندات القانونية أو أية أدلة تتعلق بشروط هذه الاتفاقيات .

مراجعة التوزيعات Audit of Dividends

يتمثل التركيز في مراجعة التوزيعات علي العمليات المالية وليس رصيد أخر المدة .ويوجد استثناء يتمثل في حالة التوزيعات المستحقة .

وتـتلاءم أهـداف المـراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية مع التوزيعات . ولكن عادة ما يتم مـراجعة الـتوزيعات بنسـبة 100% ، وعادة ما توجد مشكلات قليلة في هذا الإطار . وفيما يلي أكثر الهداف أهمية .

1. أن التوزيعات المسجلة موجودة فعلا (الوجود) .
2. أن التوزيعات الفعلية تم تسجيلها (الاكتمال) .
3. تم تسجيل التوزيعات علي نحو دقيق (الدقة) .
4. تم سداد التوزيعات إلي حملة الأسهم الفعليين (الوجود) .
5. تم تسجيل التوزيعات المستحقة (الاكتمال) .
6. تم تسجيل التوزيعات المستحقة علي نحو دقيق (الدقة) .

ويمكـن فحص مدي وجود التوزيعات المسجلة عن طريق اختبار محاضر اجتماعات مجلس الإدارة للـتعرف علي القيمة المصرح بها للتوزيع علي السهم الواحد وتاريخ التوزيع .وعندما يفحـص المراجع محاضر اجتماعات مجلس الإدارة للتعرف علي الإعلان عن التوزيعات ، يجب أن ينتـبه المـراجع لإمكانية عدم تسجيل التوزيعات التي تم الإعلان عنها ، وخاصة إذا تم ذلك قـبل وقـت قصير من تاريخ إعداد قائمة المركز المالي . ويتمثل إجراء المراجعة الذي يرتبط بذلـك علـي نحو وثيق في فحص الملف الدائم لأوراق عمل المراجعة لتحديد ما إذا كان هناك قيود علي دفع التوزيعات في اتفاقية السندات أو شروط الأسهم الممتازة .

ويمكن مراجعة مدي الدقة في التوزيعات المعلن عنها عن طريق إعادة حساب القيمة علي اسـاس التوزيع لكل سهم وعدد الأسهم التي بحوزة المساهمين فعلا . فإذا استخدم العميل وكيلا

للـــتحويل لسداد قيمة التوزيعات ، يمكن تتبع الإجمالي للقيد في يومية المدفوعات النقدية بشأن المدفوع للوكيل وأيضا يمكن مصادقة الوكيل .

وعـــندما يحتفظ العميل بسجلات التوزيعات ويقوم بسدادها بنفسه يمكن أن يتحقق المراجع من القيمة الإجمالية لتوزيعات عن طريق إعادة الحساب والرجوع إلي النقدية التي تم سدادها . اضـــف إلـــي ذلك من الضروري أن يتم التحقق من إذا كانت المدفوعات قد تمت لحملة الأسهم الذيـــن يمـــتلكون الســـهم في تاريخ تسجيل التوزيعات. ويمكن للمراجع أن يختبر ذلك من خلال اختبار عينة من التوزيعات المسددة التي تم تسجيلها وتتبع اسم المدفوع لـــه بالشيك الملغي إلي سجلات التوزيعات للتأكد من أن من تم الدفع إليه يستحق الحصول علي التوزيعات . وفي نفس الوقت ، يمكن التحقق من قيمة ومدي صحة شيك التوزيعات .

مراجعة الأرباح المحتجزة Audit of Retained Earnings

تتمـــثل العمليات المالية التي تتعلق بالأرباح المحتجزة في معظم الشركات في صافي الربح والـــتوزيعات المعلن عنها . ولكن قد يوجد أيضا تصحيح لصافي الربح بالعام السابق ، تسويات بالفترة السابقة عن المبالغ التي تم تحميلها أو تسجيلها طرف دائن مباشر بالأرباح المحتجزة ، وتخصيص أو رفع القيود علي الأرباح المحتجزة .

وتتمـــثل نقطة البداية في مراجعة الأرباح المحتجزة في تحليل الأرباح المحتجزة عن إجمالي العـــام .ويحتوي جدول المراجعة الذي يظهر هذا التحليل كجزء من الملف الدائم علي وصف لكل عملية مالية تؤثر في حساب الأرباح المحتجزة .

ويـــتم مـــراجعة الجانـــب الدائن بالأرباح المحتجزة الذي يتعلق بصافي الربح عن العام (أو الجانـــب المدين الذي يتعلق بالخسارة) ببساطة عن طريق تتبع القيد الخاص بالأرباح المحتجزة إلي رقم صافي الربح بقائمة الدخل . ويجب أن يتم تنفيذ هذا الإجراء بالطبع في وقت متأخر من المراجعة بعد إجراء كافة قيود التسوية التي تؤثر في صافي الربح .

ويتمثل الاعتبار الهم في مراجعة الجانبين المدين والدائن بالأرباح المحتجزة بخلاف كل من صافي الربح والتوزيعات في تحديد ما إذا كانت العمليات المالية قد تم إدراجها أم لا .

وبعدما يقتنع المراجع بان العمليات المالية المسجلة قد تم تبويبها علي نحو ملائم كعمليات مالية للأرباح المحتجزة ، تتمثل الخطوة التالية في ما إذا كان تسجيل هذه العمليات قد تم بشكل صحيح . وتتوقف أدلة المراجعة الأساسية لتحديد مدي الدقة علي طبيعة العمليات المالية . فإذا

كـــان هـــناك متطلـــبات لتقيـــيد الأرباح المحتجزة عن طريق تخصيص جانب من الموال لا يتم التصـــرف فيها ، فإنه يمكن تحديد القيمة الصحيحة للقيود عن طريق فحص اتفاقية السند .فإذا كـــان هـــناك خســـارة تم تحميلها علي الأرباح المحتجزة بسبب التخلي غير المتكرر الذي يتسم بالأهمية النسبية عن مصنع ، قد تتمثل الأدلة الضرورية لتحديد قيمة الخسارة في عدد مؤثر من المستندات والسجلات الخاصة بالمصنع .

ويتمـــثل اعتبار هام أخر عند مراجعة الأرباح المحتجزة في تقييم ما إذا كان هناك عمليات مالية يجب إدراجها ولكن لم يتم إدراجها . فإذا تم الإعلان عن توزيعات للأسهم ، مثلا فإنه يجب رســـملة القيمة السوقية للأسهم المصدرة بجعل الأرباح المحتجزة طرفا مدينا وأسهم رأس المال طرفا دائنا . وبالمثل ، إذا تم تضمين قيود علي الأرباح المحتجزة بالقوائم المالية ، يجب أن يقيم المـــراجع ما إذا كان لا يزال أمرا ضروريا أن توجد القيود في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وكمـــثال يجـــب حذف القيد علي الأرباح المحتجزة من خلال تخصيص جانب من الأموال لا يتم التصرف فيها عن طريق جعل أرباح المحتجزة طرفا دائنا بعد سداد قيمة السندات .

ويتمـــثل الاهـــتمام الرئيسي في تحديد ما إذا كانت الأرباح المحتجزة قد تم عرضها والإفصاح عـــنها بـــالقوائم المالـــية علي نحو دقيق في مدي وجود أية قيود علي سداد التوزيعات . وعادة ، تحظـــر الاتفاقيات مع رجال البنوك ، المساهمين، والدائنين الأخريين أو تحديد قيمة التوزيعات التي يمكن أن يدفعها العميل ، ويجب الإفصاح عن هذه القيود في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية .

14/3 مراجعة الأرصدة النقدية Audit of Cash Balances

14/3/1 أنواع حسابات النقدية Nature and Types of Cash Accounts

مـــن الضـــروري أن يتم التعرف على الأنواع المختلفة من حسابات النقدية لاختلاف منهج المراجعة الذي سيتم تطبيقه على كل منها .

حساب النقدية العام General Cash Account

يعـــد الحساب العام هو النقطة المحورية للنقدية بكافة المنظمات ، حيث تمر به من الوجهة العملـــية كافـــة المتحصـــلات والمدفوعات النقدية ، وعادة ما يتم سداد كافة المدفوعات النقدية الخاصـــة بدورة الحيازة والمدفوعات من هذا الحساب ، ويتم إيداع كافة المتحصلات النقدية من دورة المبـــيعات والتحصـــيل فـــي هـــذا الحســـاب ، أضـــف إلى ذلك يتم إجراء كافة الإيداعات

والمدفوعـــات المـــتعلقة بكافة الحسابات النقديه الاخرى من خلال حساب النقدية العام . ويوجد بمعظم الشركات الصغرى حساب واحد فقط للبنك وهو حساب النقدية العام .

حساب سلفة الأجور Imprest Payroll Account

كوسيلة لتحسين الرقابة الداخلية ، تخصص معظم الشركات حسابا منفصلا لسلفة البنك عند سداد الأجور للعاملين .

حساب البنك بالفروع Branch Bank Account

فـــي حالـــة وجـــود شركة لها فروع في مواقع متعددة ، فإنه من المعتاد أن يتم تخصيص حساب بنك منفصل في كل فرع ، ويعد وجود حسابات البنك بالفروع أمرا مفيدا في بناء علاقات عامة مع المجتمعات المحلية ، كما أنها تمكن من تركز العمليات التشغيلية على مستوى الفرع .

وفـــي معظم الشركات ، يتم تخصيص حساب منفصل للبنك لكل من الإيداعات والمدفوعات بكل فرع ، ويتم إرسال الزيادة في النقدية دوريا إلى الحساب العام للبنك في المقر الرئيسي وفي هذه الحالة يشبه الحساب في الفرع الحساب العام ، ولكنه يعد على مستوى الفرع .

صندوق سلفة النقدية النثرية Impresst Petty Cash Fund

لا يمثل صندوق النقدية النثرية من الوجهة الفعلية حسابا للبنك ، ولكنه يشبه إلى حد بعيد الإيـــداع الـــنقدي لتحقـــيق غرض خاص ، حيث يتم استخدامه في عمليات الحيازة التي يتم دفع مـــبالغ نقديـــة صغيرة بها على نحو مريح وسريع بدلا من استخدام الشيكات ، أو يتم استخدامه لسداد شيكات الأجور نقدا أو دفع مبالغ نقدية للأفراد بالشركة على نحو أكثر راحة .

العناصر المكافئة للنقدية Cash Equivalents

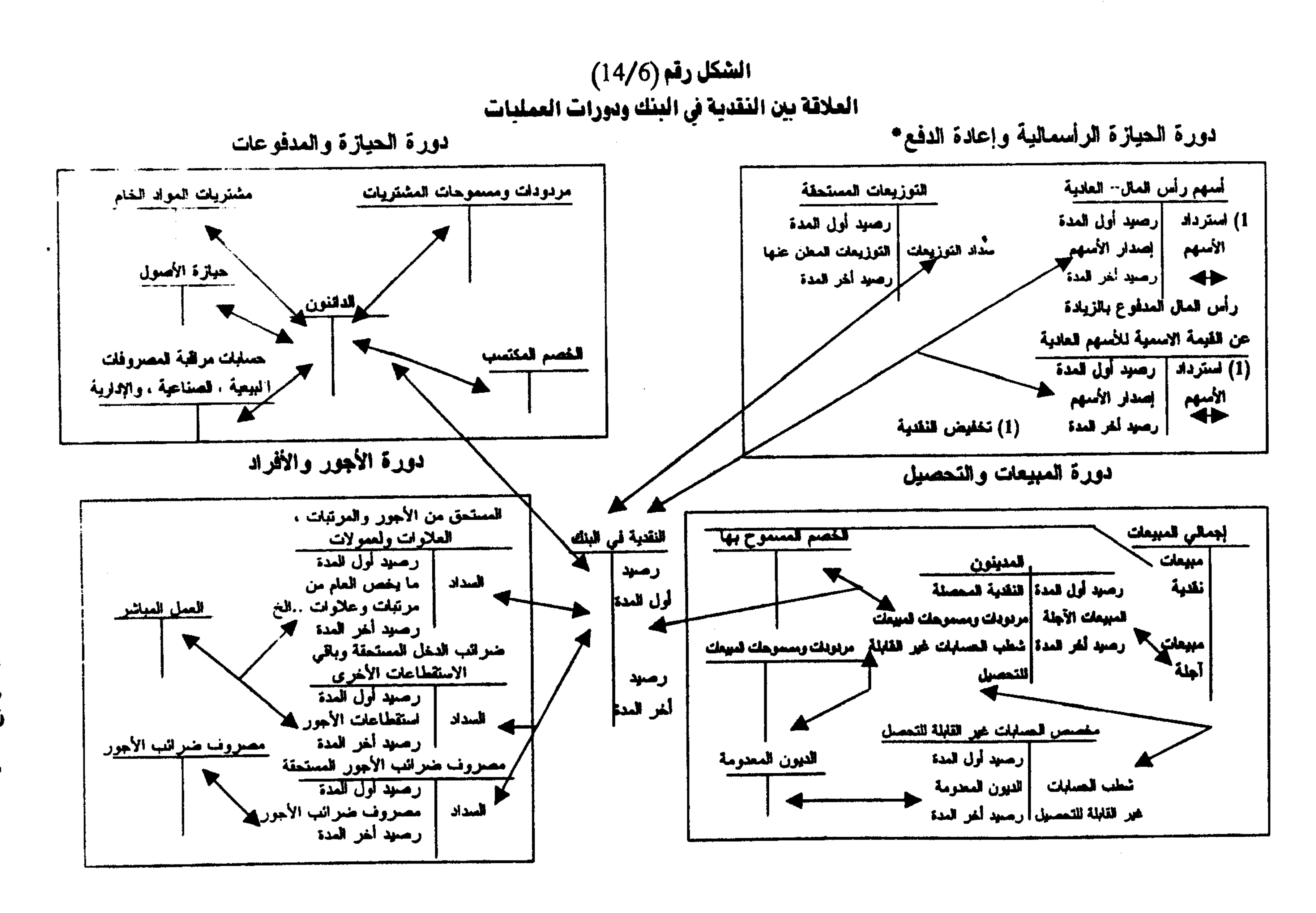
يتم إعادة استثمار الزيادة في النقدية المتجمعة خلال أجزاء معينه في دورة التشغيل والتي ســـتظهر الحاجة إليها على نحو مناسب في المستقبل القريب في عناصر مكافئة للنقدية السائلة تتسم بقصر الأجل ، وتشمل الأمثلة كل من الودائع الزمنية ، شهادات الإيداع ، وصناديق سوق المـــال ، ويتم أدراج العناصر المكافئة للنقدية ، التي قد تتسم بالأهمية النسبية المرتفعة بالقوائم المالـــية كجـــزء مـــن حساب النقدية فقط إذا كانت تمثل استثمارات قصيرة الأجل يمكن تحويلها بسهولة إلى قيم معلومة من النقدية خلال فترة زمنية صغيرة مع وجود مخاطر ضئيلة للتغير في القـــيمة نتـــيجة التغيرات في معدل الفائدة ، ولا تعد كل من الأسهم القابلة للتداول والاستثمارات المحملة بالفائدة جزءا من العناصر المكافئة للنقدية .

أن العلاقـــة بين النقدية والبنك ودورات العمليات المالية الأخرى تؤدي إلى تحقيق وظيفتين مزدوجتيـــن : ستوضـــح أولا أهمـــية الاختـــبارات التي يتم تنفيذها في دورات العمليات الماليه المخـــتلفة في مراجعة النقدية . وستساعد هذه المناقشة ثانيا على ان يتم التوصل إلى فهم اكثر عن التكامل بين دورات العمليات المختلفة .

ويوضـــح التدقيق في الشكل (14/6) أهمية حساب النقدية العام في كافة عمليات المراجعة حـــتى في حالة عدم الأهمية النسبية لرصيد آخر المدة به ، ويتميز قيمة التدفق من والي حساب الـــنقدية العـــام على متكرر بالكبر بالمقارنة مع أي حساب أخر بالقوائم المالية ، وأكثر من ذلك تزيد إمكانية حدوث اختلاس للنقدية عن باقي أنواع الأصول الأخرى ، لأن معظم الأنواع الأخرى من الأصول يجب تحويلها إلى نقدية حتى يمكن استخدامها .

وعـــند مـــراجعة النقدية يجب أن يتم التمييز بين التحقق من تسوية العميل للرصيد بكشف البـــنك والرصـــيد بالأستاذ العام وبين التحقق من أنه تم تسجيل النقدية بالأستاذ العام على نحو صـــحيح بما يعكس كافة العمليات المالية النقدية التي حدثت خلال العام ، ومن السهل نسبيا أن يـــتم الـــتحقق مـــن تســـوية العمـــيل للرصيد في حساب البنك مع الأستاذ العام ، والذي سيمثل الموضـــوع الرئيســـي بهذا الفصل ، ولكن يستنفد التحقق من مدى تسجيل العمليات المالية على نحو مناسب جانبا كبيرا من إجمالي وقت المراجعة بالشركة محل المراجعة ، وعلى سبيل المثال قـــد ينتج كل تحريف من التحريفات التالية بسبب السداد على نحو غير مناسب أو عدم تحصيل النقدية ، ولا يتم عادة اكتشاف أحدها كجزء من مراجعة تسوية البنك على النحو التالي :

- عدم إرسال الفاتورة إلى العميل .
- إرسال الفاتورة للعميل مع تدوين سعر أقل مما تقرر بسياسة الشركة .
- اخـــتلاس الـــنقدية عن طريق التعرض للمتحصلات النقدية من العملاء قبل تسجيلها ، ويتم شطب الحساب كدين معدوم .
- سداد فاتورة المورد مرتين .
- السداد غير الملائم مقابل نفقات شخصية لأحد رجال الإدارة .
- سداد مقابل مواد خام لم يتم استلامها .
- سداد أجر لعامل وفق عدد ساعات أكبر مما قام بالعمل فيها فعلا .
- سداد فائدة إلى أحد الوحدات المرتبطة بقيمة تزيد عن المعدل الموجود بالسوق.



الشكل رقم (14/6)
العلاقة بين النقدية في البنك ودورات العمليات

وحتى يمكن اكتشاف التحريفات ، فإن ذلك يجب أن يحدث من خلال تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات ، ويمكن اكتشاف الثلاثة تحريفات الأولي كجزء من مراجعة دورة المبيعات والتحصيل ، والثلاث التالية في مراجعة دورة الحيازة والمدفوعات ، اما التحريفات الأخيرة فيمكن اكتشافها عند مراجعة كل من دورة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع على الترتيب .

ويتم عادة اكتشاف أنواع مختلفة تماما من التحريفات كجزء من اختبارات تسوية البنك ، وعلى سبيل المثال ، يمكن اكتشاف :

1- عدم إدراج شيك لم يتم صرفه من البنك بعد ضمن قائمة الشيكات التي لم يتم صرفها ، حتى إذا تم تسجيله ضمن يومية المدفوعات النقدية .
2- تحصيل النقدية في تاريخ لاحق لإعداد قائمة المركز المالي مع تسجيلها كنقدية محصلة في العام الحالي .
3- الإيداعات المسجلة كنقدية محصلة قرب نهاية العام ، ويتم إيداعها بالبنك في نفس الشهر ، ويتم إدراجها في تسوية البنك على إنها إيداعات بالطريق .
4- سداد أوراق الدفع التي تكون مدينة مباشرة لرصيد حساب البنك بواسطة البنك ولكن لم يتم إدراجها ضمن دفاتر العميل .

14/3/2 مراجعة حساب النقدية العام Audit of The Cash Account

عند اختبار رصيد أخر في حساب النقدية العام ، يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية لتقييم ما إذا كانت النقدية كما هي مدرجة بقائمة المركز المالي قد تم عرضها بشكل صحيح والإفصاح عنها على نحو مناسب بما يتفق مع ستة أهداف من أهداف المراجعة التسع المرتبطة بالأرصدة والتي يتم استخدامها في كافة الاختبارات التفصيلية للأرصدة ، ولا توجد مشاكل تتعلق بكل من الحقوق على النقدية بالشركة ، تبويبها بقائمة المركز المالي ، أو القيمة القابلة للتحقق للنقدية .

أساليب الرقابة الداخلية Internal Controls

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية على الأرصدة النقدية في نهاية العام بالحساب العام إلى فئتين هما : الرقابة على دورات العمليات التي تؤثر في تسجيل المتحصلات والمدفوعات النقدية والتسويات المستقلة بحساب البنك .

كمـا فـي دورة الحيازة والمدفوعات . تتمثل الأنواع الرئيسية للرقابة الفصل الملائم بين الوجـبات بيـن مـن يوقع على الشيك ومن يقوم بالوظائف الخاصة بالدائنين. توقيع الشيكات بواسطة الشخص المرخص له بذلك فقط . استخدام شيكات سابقة الترقيم والمطبوعة على ورق خـاص . الـرقابة الملائمـة علـى الشيكات الفارغة والمفقودة . الفحص الجيد للتوثيق الداعم بواسـطه الموقـع علي الشيكات قبل ان يقوم بالتوقيع . ووجود تحقق داخلي ملائم . فإذا كانت الرقابة التي تؤثر في العمليات المرتبطة بالنقدية تتسم بالملائمة ، فإنه من الممكن أن يتم تحقيق اختبارات المراجعة لتسوية البنك في نهاية العام .

ويجـب أن يتم إجراء تسوية لحساب البنك شهريا من خلال الحساب العام للبنك في توقيت معين بواسـطة شـخص مستقل عن التعامل في أو تسجيل المتحصلات والمدفوعات النقدية لتحقيق رقابة اساسـية علـى رصيد النقدية بما يتفق مع القيمة الفعلية للنقدية ، وتعد التسوية أمرا هاما للتأكد من أن الدفاتـر تعكس رصيد النقدية بما يتفق مع القيمة الفعلية للنقدية في البنك بعد أن يتم أخذ عناصر التسـوية فـي الأعتـبار ، ولكن يتمثل الأمر الأكثر أهمية أن التسوية المحايدة توفر فرصة ممتازة للـتحقق الداخلـي من العمليات المالية للتحصيلات والمدفوعات النقدية ، فإذا تم استلام كشوف البنك فـي ظـرف مغلق ولم يتم فضها حتى تصل للشخص الذي يقوم بالتسوية في ظل وجود رقابة فعلية علـى الكشـوف حـتى يتم الانتهاء منه أجراء التسويات ، يمكن فحص الشيكات الملغاة ، إيصالات الإيـداع المـزدوجة ، وباقـي المستندات الأخرى المدرجة بالقائمة بدون أن يوجد احتمال للتبديل ، الإلغاء أو الإضافة وتتضمن التسوية الجيدة لحساب البنك التي يقوم بها فرد كفء لدى العميل في :

- مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية لتحديد التاريخ والمدفوع له والقيمة.
- فحص التوقيع ، والتظهير ، والإلغاء بالشيكات الملغاة .
- مقارنة الودائع لدى البنك مع المتحصلات النقدية المسجلة لتحديد التاريخ ، والعميل ، القيمة .
- المحاسبة عن التسلسل الرقمي للشيكات وإجراء فحص للشيكات المفقودة .
- تسوية كافة العناصر التي تسبب وجود فروق بين رصيد البنك بالدفاتر ورصيد البنك والتحقق من مدى ملائمة الفروق .
- تسوية الإجماليات المدينة في كشف البنك مع الإجماليات في يومية المدفوعات النقدية
- تسوية الإجماليات الدائنة بكشف البنك مع الإجماليات في يومية المتحصلات النقدية .
- فحص مدى ملائمة التحويلات بين حسابات البنوك في نهاية الشهر ومدة تسجيلها على نحو مناسب .

- متابعة الشيكات التي لم يتم صرفها وإشعارات إيقاف الصرف .

وترتبط الإجراءات الأربعة الأولى لتسوية حساب البنك بشكل مباشر بكل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات ، أما الإجراءات الخمس الأخيرة فترتبط مباشرة بتسوية كل من رصيد حساب البنك الدفتري ورصيد الحساب بالبنك .

الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

في العديد من عمليات المراجعة ، يتم التحقق من تسوية حساب البنك في نهاية العام على أساس 100% من كافة العناصر التي يتم التسوية لها ، وبالتالي يعد اختبار مدى منطقية الرصيد النقدي أمرا أقل أهمية بالمقارنة بمعظم جوانب المراجعة الأخرى .

ومن المتعارف عليه بين المراجعين أن يتم مقارنة: رصيد آخر المدة في تسوية حساب البنك، الودائع بالطريق ، الشيكات التي لم يتم صرفها ، وباقي عناصر التسوية الأخرى مع ما يقابلها في التسوية التي تم تنفيذها بالعام السابق ، وبالمثل ، عادة ما يقارن المراجعون رصيد النقدية في آخر المدة مع أرصدة الشهور السابقة ، وقد يؤدي تنفيذ هذه الإجراءات التحليلية إلى كشف التحريفات في النقدية .

إجراءات المراجعة لرصيد النقدية في آخر العام Audit Procedures for- end Cash

يتمثل الاهتمام الرئيسي في مراجعة رصيد النقدية العام في وجود الغش ، ويجب أن يوسع المراجع الإجراءات التي يقوم بها في مراجعة النقدية في نهاية العام لتحديد مدى احتمال وجود غش يتسم بالأهمية النسبية في عدم كفاية الرقابة الداخلية ، خاصة إذا كان هناك فصل غير ملائم للوجبات بين التعامل مع النقدية وتسجيل العمليات للنقدية في دفاتر اليومية ، وعند الانتهاء من استكمال دراسة إجراءات المراجعة العادية التي يتم تنفيذها للتحقق من النقدية في نهاية العام ، سيتم التعرض للإجراءات التي تصمم بصفة أساسية لاكتشاف الغش .

وتتمثل نقطة البداية للتحقق من رصيد حساب البنك العام في الحصول على تسوية حساب البنك من العميل حتى يتم ادراجه في أوراق عمل المراجع ، ويوضح الشكل (14/7) تسوية حساب البنك بعد أجراء التعديلات ، ويلاحظ أنه تم في أسفل الشكل إيضاح الرصيد الذي تم تعديله في الأستاذ العام ضمن ورقة العمل .

ويتمثل الإطار المرجعي لاختبارات المراجعة في تسوية حساب البنك ، ويوضح الجدول (14/8) أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والاختبارات التفصيلية للأرصدة المتعارف عليها .

هناك ثلاثة إجراءات إضافية هامة عند مراجعة النقدية تتمثل في الآتي :

الشكل رقم (14/7)

ورقة العمل لتسوية حسابات البنك

الجدول :	**التاريخ**
أعد بواسطة :	/ /
صدق عليه بواسطة :	/ /

شركة

تسوية حساب البنك

الحساب رقم 101 – الحساب العام ، البنك

الرصيد بالبنك :			109713	أ – 1/2
يضاف (1)				
12/30		10017		
12/31		11100		
			21117	
يطرح				
شيكات لم يتم صرفها (2)				
# 7993	12/16		3068	
8007	12/16		9763	
8012	12/23		11916	
8013	12/23		14717	
8029	12/24		37998	
8038	12/30		10000	(87462) أ-3
عناصر التسوية الأخرى : خطأ البنك				
الإيداع لحساب الأجور يجعل حساب النقدية العام دائنا بالخطأ بواسطة البنك				(15200)
الرصيد في البنك ، بعد التعديل			ف	28168 7/ب
الرصيد بالدفاتر قبل التعديلات				32584 أ-1
التعديلات :				
مقابل خدمة البنك غير المسجل			216	أ – 3
الشيكات التي ردها البنك لعدم كفاية الرصيد ، لم يتم تحصيلها من العملاء			4200	(4416) حـ-1/3
الرصيد بالدفاتر ، بعد التعديل				28168 أ – 1 (ف)

(1) إجراءات الفاصل الزمني لكشف البنك تم تنفيذها بواسطة في / / .

(2) تم تنفيذ التحقق من الفاصل الزمني للمظاريف التي تحتوي على مردودات إلى العميل تضمنها كشف البنك بواسطة في / / .

ف = الجمع

الجدول رقم (14/8)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والاختبارات التفصيلية للأرصدة لحساب النقدية العام بالبنك

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	إجراءات الاختبارات التفصيلية للأرصدة المتعارف عليها	تعليقات
تم جمع النقدية في البنك كما هي مدرجة بالتسوية على نحو صحيح وتتفق مع الأستاذ العام (الارتباط بين التفصيلات)	- جمع قيمة الشيكات بقائمة الشيكات التي لم يتم صرفها وجمع قيمة الودائع المرسلة للبنك - التحقق من تسوية البنك فيما يتعلق بكل من الإضافات والحذف التي تخص كافة عناصر التسوية. - تتبع الرصيد الدفتري بالتسوية إلى الأستاذ العام	يتم تنفيذ هذه الاختبارات بالكامل على تسوية البنك ، بدون الرجوع إلى المستندات أو أية دفاتر أخرى عدا الأستاذ العام .
- النقدية في البنك كما هي مدرجة بالتسوية موجود فعلا (الوجود). - النقدية الفعلية بالبنك تم تسجيلها (الاكتمال) . - تم تسجيل النقدية بالبنك كما هي مدرجة بالتسوية على نحو دقيق .	(انظر المناقشة الموسعة لكل مما يلي) - استلام واختبار تسوية البنك . - استلام واختبار الفاصل الزمني لكشف البنك. - اختبارات تسوية البنك . - اختبارات موسعة لتسوية البنك . - برهان النقدية . - اختبارات التلاعب في أرصدة الحسابات بالبنوك.	تتمثل هذه الأهداف في الأهداف الأكثر أهمية للنقدية في البنك ، ويتم تجميع الإجراءات معا لاعتمادها على بعضها البعض بشكل وثيق . ويجب تنفيذ الإجراءات الثلاثة الأخيرة فقط في حالة ضعف الرقابة الداخلية .
تم تسجيل العمليات المالية للمتحصلات والمدفوعات النقدية في الفترة الملائمة (الفاصل الزمني)	**المتحصلات النقدية** - عد النقدية الموجودة فعلا في لأول يوم بالعام وتتبع الإيداعات المرسلة للبنك ويومية المتحصلات النقدية . **المدفوعات النقدية** - تسجيل رقم أخر شيك تم استخدامه في أخر يوم بالعام وأجراء تتبع تالي للشيكات التي لم يتم صرفها ويومية المدفوعات النقدية . - تتبع الشيكات التي لم يتم صرفها إلى كشف البنك بالفترة التالية .	- عندما يتم إدراج النقدية المحصلة التي تم استلامها بعد نهاية العام في دفتر اليومية ، يتم إظهار قيمة أفضل للنقدية عن ما هو موجود فعلا ، ويطلق علي ذلك التوسع في الامتلاك بيومية المتحصلات النقدية ، ويؤدي التوسع في الممتلكات في يومية المدفوعات النقدية إلى تخفيض الدائنين وعادة ما يتم زيادة نسبة التداول . - يتطلب تنفيذ الأجراء الأول في اختبارات الفاصل الزمني بكل من المتحصلات والمدفوعات وجود المراجع في مقر شركة العميل في نهاية اليوم الأخير من العام .

تم عرض النقدية في البنك والإفصاح عنها على نحو ملائم (العرض والإفصاح)	- فحص محاضر الاجتماعات ، اتفاقيات القروض والحصول على معلومات عن القيود على استخدام النقدية والأرصدة المكافئة بالبنك. - فحص القوائم المالية للتأكد من أن : (a) حسابات الادخار ذات الأهمية النسبية وشهادات الإيداع قد تم الإفصاح عنها بشكل منفصل عن النقدية في البنك . (b) تم الإفصاح عن القيود على النقدية التي يتم استخدامها لأغراض معينة والقيود على الأرصدة المكافئة بالبنك على نحو ملائم . (c) إدراج السحب على المكشوف من البنك ضمن التزامات المتداولة .	من أمثلة القيود على استخدام النقدية أن يتم إيداع النقدية لدي أمين استثمار لسداد فائدة للحصول على قرض مقابل رهن الأصول والضرائب على الإيرادات للرهن العقاري ، ويتمثل الرصيد المكافئ في اتفاق العميل مع البنك على الاحتفاظ بحد أدني بالحساب الجاري .

استلام مصادقة البنك Receipt of a Bank Confirmation

يعد الحصول على مصادقة بشكل مباشر من البنك أو أي منشأة مالية أخري يتعامل معها العميل أمر ضروريا في كل عملية مراجعة ، فإذا لم يستحب البنك لطلب المصادقة ، يجب أن يرسل المراجع طلبا ثانيا للمصادقة أو أن يطلب من العميل التحدث تليفونيا إلى البنك ، وحتى يتم تنفيذ ذلك على نحو ملائم لكل من المراجعين ورجال البنوك الذين يطلب منهم ملء المصادقات ، أقر المجمع الأمريكي للمحاسبين استخدام نموذج قياسي للمصادقة ، ويقدم الشكل (14/9) توضيحا للمصادقة القياسية الكاملة .

وتتجاوز أهمية المصادقات مع البنوك خلال تنفيذ المراجعة لمجرد التحقق من الرصيد النقدي الفعلي ، حيث أنه من الطبيعي أن يصادق البنك على المعلومات الخاصة بالقروض والأرصدة البنكية في نفس النموذج ، وعادة ما تتمثل المعلومات الخاصة بالالتزامات قبل التي تتعلق بأوراق الدفع ، الرهونات ، وباقي العناصر المدينة في قيمة القرض ، تاريخ القرض ، تاريخ الاستحقاق ، معدل الفائدة ، والضمان الذي تم تقديمه ومدى وجودة .

ولا يعد البنك مسئولا عن إجراء بحث في الدفاتر الخاصة به للتعرف على الأرصدة البنكية الخاصة بالقروض بأكثر من القدر المذكور في النموذج الذي يقدمه العميل الذي يتم مراجعة القوائم المالية له من قبل منشأة المحاسبة ، وتلزم الجملة التي تم إدراجها بالنموذج قرب نهاية النموذج البنوك بإبلاغ منشأة المحاسبة بأية قروض لم يتم إدراجها بالمصادقة عندما

الشكل رقم (14/9)

المصادقة النموذجية للحصول علي معلومات عن رصيد الحساب بالمنشأة المالية

النموذج القياسي للمصادقة على معلومات عن رصيد الحساب من المنشأة المالية

أسم وعنوان المنشأة المالية

شركة

أسم العميل

قمنا بإبلاغ المحاسب الخاص بنا المعلومات التالية في نهاية العام في ديسمبر بشأن الإيداعات وأرصدة القروض ، من فضلك المصادقة على دقة المعلومات ، وتوضيح أية استثناءات على المعلومات التي تم إبلاغها ، إذا لم تكن الأرصدة بالبنك ، برجاء استكمال هذا النموذج من خلال توضيح الرصيد في المساحة المناسبة بأسفل* ، وعلى الرغم من أننا لا نطلب أولا لا نتوقع قيامكم بإجراء فحص تفصيلي شامل للدفاتر لديكم ، إذا توافر لديكم خلال استكمال هذا النموذج للمصادقة معلومات إضافية عن إيداعات أخرى وحسابات أخرى للقروض تم التعامل بها معكم من قبلنا ، برجاء أدراج هذه المعلومات أسفل النموذج ، برجاء استخدام المظروف المرفق لإرسال النموذج إلى المحاسب الخاص بنا مباشرة .

1 – عند انتهاء السنة المالية بالتاريخ الموضح أعلاه ، توضح السجلات أرصدة الإيداعات التالية :

أسم الحساب	رقم الحساب	معدل الفائدة	الرصيد *
الحساب العام	19751 - 974	لا يوجد	109713.11
حساب الأجور	19751 - 989	لا يوجد	1000

2 – يوجد التزام مباشر علينا قبل المنشأة المالية عن القروض عند انتهاء السنة المالية بالتاريخ الموضح أعلاه كما يلي :

أسم الحساب / الوصف	الرصيد*	تاريخ الاستحقاق	معدل الفائدة	التاريخ الذي سيتم دفع الفائدة فيه	وصف الضمان
غير قابل للتطبيق	50000	97/1/9	%10	غير قابل للتطبيق	عام
غير قابل للتطبيق	90000	97/1/9	%10	غير قابل للتطبيق	أسهم
غير قابل للتطبيق	60000	97/1/23	%11	غير قابل للتطبيق	الاتفاق

(التوقيع المرخص به لدى العميل)

يناير

(التاريخ)

تتفق المعلومات المعروضة أعلاه مع السجلات لدينا ، وعلى الرغم من أننا لم نقم بإجراء بحث شامل وتفصيلي لسجلاتنا ، لا يوجد حسابات أخرى للإيداعات أو القروض فيما عدا المذكور أدناه .

(التوقيع المرخص به بالمنشأة المالية)

يناير

(التاريخ)

الاستثناءات و/أو التعليقات
لا يوجد

الرئيس

الموقع

منشأة المحاسبة

من فضلك رد هذا النموذج إلى المحاسب الخاص بنا.

* عادة تترك الأرصدة الباقية فارغة بشكل متعمدا إذا لم تكن متاحة في وقت إعداد النموذج .

يتوافر للبنك علم بها ، ويتمثل الهدف من هذه المسئولية المحدودة في مطالبة المراجع بأن يقنع نفسه فيما يتعلق بهدف الاكتمال للأرصدة البنكية التي لم يتم تسجيلها والقروض التي تم الحصول عليها من البنك بطريق أخر ، وبالمثل لا يتوقع أن تقوم البنوك بإبلاغ المراجعين بأمور مثل خطوط الائتمان المفتوحة ، متطلبات الأرصدة المكافئة ، أو الالتزامات المشروطة لضمان القروض من الآخرين ، فإذا رغب المراجع في مصادقة هذا النوع من المعلومات ، يجب الحصول على مصادقة منفصلة من المنشأة المالية .

وبعد ما يتم استلام مصادقة البنك ، يجب تتبع الرصيد في حساب البنك الذي تم مصادقته بواسطة البنك إلى القيمة المدرجة في تسوية حساب البنك ، وبالمثل يجب أن تتبع كافة المعلومات الأخرى في التسوية إلى أوراق عمل المراجعة المناسبة ، وفي عديد من الحالات إذا لم يحدث أتفاق بين المعلومات ، يجب أجراء فحص للفرق .

استلام كشف البنك الفترى Receipt of Cutoff Bank Statement

يمثل كشف البنك الفترى كشفا للبنك يعد في فترة محددة ويحتوى على ما يرتبط بالفترة من شيكات ملغاة ، إيصالات إيداع مزدوجة ، وباقي المستندات الأخرى التي يتم إدراجها في كشوف البنك ، ويتم إرساله مباشرة بالبريد بواسطة البنك إلى مكتب منشأة المحاسبة ، ويتمثل الغرض من كشف البنك الفتري في التحقق من العناصر التي تم تسويتها في تسوية حساب البنك في نهاية العام لدى العميل من خلال الأدلة التي يتعذر الحصول عليها لدى العميل ، ولتحقيق ذلك يطلب المراجع من العميل أن يخاطب البنك ليرسل للمراجع كشفا في غضون فترة تتراوح بين 7 و 10 أيام تالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي .

ويستخدم العديد من المراجعين كشف البنك بالفترة التالية كدليل إذا لم يتسلموا الكشف الفترى مباشرة من البنك ، ويتمثل الهدف من هذا الدليل في اختبار ما إذا كان العاملين لدى العميل قد قاموا بإغفال ، إضافة ، أو تعديل أي من المستندات المصاحبة للكشف ، وبذلك فإنه يمثل على نحو واضح اختبارا لارتكاب التحريفات المعتمدة ، ويقوم المراجع باستخدام هذا الدليل في الشهر التالي لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي من خلال (1) جمع قيم كافة الشيكات الملغاة ، الإشعارات المدينة ، الإيداعات ، والإشعارات الدائنة ، (2) فحص ما إذا كانت الأرصدة المدرجة بكشف البنك عند تجميع الإجماليات قد تم استخدامها ، و (3) فحص ما إذا كانت

العناصـــر المدرجة في عمليات الجمع للتأكد من أنه تم إلغائها بواسطة البنك في الفترة الملائمة وأنه لا يوجد بها أي محو أو تبديل .

اختبارات تسوية حساب البنك

يتمـــثل الهـــدف مـــن اختـــبار تسوية حساب البنك في التحقق من ما إذا كان رصيد البنك المســـجل لدى العميل يبلغ نفس القيمة للنقدية الفعلية بالبنك عدا الإيداعات المرسلة إلى البنك ، الشيكات التي لم يتم صرفها ، وباقي عناصر التسوية . وعند اختبار التسوية . يوفر كشف البنك الفترى معلومات يتم من خلالها تنفيذ الاختبارات ويوجد عدد من الإجراءات الرئيسية :

1. التحقق من الدقة الحسابية لتسوية حساب البنك لدى العميل .
2. تتـــبع الرصيد في الكشف الفترى (و/أو مصادقة البنك) إلى الرصيد الخاص بالبنك في تسوية حساب البنك ، لا يمكن إتمام التسوية حتى يتساوى الاثنان.
3. تتـــبع الشـــيكات المدرجـــة في كشف البنك إلى قائمة الشيكات التي لم يتم صرفها في تســـوية حســـاب البنك والى يومية المدفوعات النقدية ، ويجب أن تدرج كافة الشيكات التـــي صـــرفها البـــنك بعـــد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي وتم إدراجها في يومية المدفوعـــات النقدية في قائمة الشيكات التي لم يتم صرفها أيضا فإذا تم إدراج شيك في يومـــية المدفوعـــات الـــنقدية ، فيجب أن يدرج كشيك لم يتم صرفه إذا لم يكن قد تم صرفه قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ، وبالمثل إذا تم صرف شيك من قبل البنك قبل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ، فلا يجب أن يدرج ضمن تسوية حساب البنك .
4. فحـــص كافـــة الشيكات المؤثرة المدرجة في قائمة الشيكات التي لم يتم صرفها والتي وردت بالكشف الفترى كشيكات لم يتم صرفها من قبل البنك ، ويجب أن تتمثل الخطوة الأولي للفحص في تتبع قيمة أية عناصر لم يتم صرفها إلى يومية المدفوعات النقدية ، ويجـــب مناقشة سبب عدم صرف الشيك مع العميل ، وإذا كان المراجع مهتما بإمكانية وجـــود الغش ، يجب أن يتم مصادقة رصيد المورد لتحديد ما إذا كان المورد قد تعرف علـــى النقدية في الدفاتر الخاصة به ، أضف إلى ذلك ، يجب فحص الشيك الملغى قبل اليوم الأخير من المراجعة إذا كان ذلك متاحا .

5. تتبع الإيداعات المرسلة للبنك إلى كشف البنك للفترة التالية ، ويجب تتبع كافة المتحصلات النقدية التي لم يتم إيداعها بالبنك في نهاية العام إلى كشف البنك الفترى للتأكد من أنه تم إيداعها بعد بداية العام الجديد بوقت قليل .
6. المحاسبة عن كافة عناصر التسوية الأخرى في كشف البنك وتسوية حساب البنك ، وتشمل هذه العناصر مقابل خدمات البنك ، لأخطاء وتصحيحات البنك ، والإشعارات غير المسجلة عن العمليات المالية والتي تتعلق بالجانب المدين أو الجانب الدائن لحساب البنك بواسطة البنك ، وهذه العناصر الخاصة بالتسوية يجب أن يتم بعناية للتأكد من أنه قد تم معالجتها على نحو ملائم بواسطة العميل .

توسيع اختبارات تسوية حساب البنك

عندما يعتقد المراجع أن تسوية حساب البنك في أخر العام يوجد بها تحريف متعمد، يكون من الملائم أن يتم توسيع اختبارات تسوية حساب البنك في أخر العام ، ويتمثل الغرض في توسيع الإجراءات في التحقق من ما إذا كانت كافة العمليات المالية قد تم إدراجها في دفاتر اليومية بالشهر الأخير من العام قد تم إدراجها في أو استبعادها من تسوية حساب البنك بشكل صحيح ، وفي التحقق من مدى إدراج كافة العناصر بتسوية حساب البنك على نحو صحيح .

وبالإضافة إلي تلك الاختبارات ، يجب أن ينفذ المراجع أيضا إجراءات بالفترة التي تلي نهاية العام عن طريق استخدام كشف البنك الفتري .

التحقق من النقدية Proof of Cash

يقوم المراجعون أحيانا بالتحقق من النقدية عندما يوجد قصور شديد بالرقابة الداخلية علي النقدية ، ويشمل التحقق من النقدية ما يلي :

1- تسوية الرصيد في كشف البنك مع رصيد الأستاذ العام في بداية فترة التحقق من النقدية .

2- تسوية المتحصلات النقدية التي تم إيداعها مع يومية المتحصلات النقدية لفترة محددة.

3- تسوية الشيكات الملغاة التي تم صرفها من البنك مع يومية المدفوعات النقدية لفترة محددة .

4- تسوية الرصيد في كشف البنك مع رصيد الأستاذ العام في نهاية فترة التحقق من النقدية ، ويشار إلي هذه الطبيعة للتحقق من النقدية وفق ما هو متعارف عليه نموذج

التحقق من النقدية ذو الأعمدة الربعة – يتم استخدام عمود لكل نوع من المعلومات المذكورة سابقا ، ويمكن التوصل إلي التحقق من النقدية لفترة من الشهور أو أكثر من فترة للشهور ، وأجمالي العام ، أو الشهر الأخير من العام.

ويستخدم المراجع التحقق من النقدية لتحديد ما إذا كان :

5- كافة المتحصلات النقدية المسجلة قد تم إيداعها .

6- كافة الإيداعات في البنك قد تم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية .

7- كافة المدفوعات النقدية المسجلة قد تم سدادها بواسطة البنك .

8- كافة القيم التي تم سدادها من قبل البنك قد تم تسجيلها .

ولا يكون محل الاهتمام عند التحقق من النقدية للفترة التي تحتوي علي عدة شهور تعديل أرصدة الحسابات ، ولكن تسوية القيم في كل من الدفاتر والبنك .

وعندما يحصل المراجع علي التحقق من النقدية المتحصلات ، فإنه يدمج كل من الاختبارات الأساسية للعمليات المالية والاختبارات التفصيلية للأرصدة ، وعلي سبيل المثال ، قد يتمثل التحقق من المتحصلات النقدية في اختبار العمليات المالية المسجلة ، بينما تتمثل تسوية حساب البنك في اختبار رصيد النقدية في نقطة زمنية معينة ، ويعد التحقق من النقدية أسلوبا ممتاز لمقارنة المتحصلات والمدفوعات النقدية المسجلة في حساب البنك وفي تسوية حساب البنك ، ومع ذلك يجب أن يعلم المراجع أن التحقق من المدفوعات النقدية لا يعد أسلوبا فعالا لاكتشاف القيم المكتوبة علي نحو غير ملائم بالشيكات ، الشيكات التي تنطوي علي الغش أو آية تحريفات أخرى تكون القيم النقدية الخاصة بها والمدرجة في سجلات المدفوعات النقدية تتسم بعدم الصحة ، وبالمثل قد يكون التحقق من المتحصلات النقدية أسلوبا مفيدا في كشف سرقة المتحصلات النقدية أو للتعرف علي مدي وجود تسجيل للقيم النقدية وإيداعها علي نحو غير ملائم .

14/3/3 مراجعة حساب البنك الخاص بالأجور Audit of the Payroll Bank Account

يجب أن تستغرق الاختبارات المتعلقة بتسوية حساب البنك الخاص بالأجور دقائق معدودة فقط إذا كان هناك حسابا لسلفة الأجور وكان يتم إجراء تسوية محايدة لحساب البنك علي النحو الذي تم وصفة للحساب العام ، وعادة تتمثل عناصر التسوية فقط في الشيكات التي لم يتم صرفها ، وفي معظم عمليات المراجعة يتم صرف الأغلبية العظمي منها بعد وقت قليل من إصدار الشيكات ، وعند اختبار أرصدة حسابات البنوك الخاصة بالأجور ، يكون من الضروري

الحصول علي تسوية حساب البنك ، ومصادقة البنك ، كشف البنك الفتري ، ويتم تنفيذ إجراءات التسوية علي نفس النحو الذي سبق تقديمة لنقدية العامة ، ومن الطبيعي أن يتم تنفيذ إجراءات موسعة كأمر ضروري في حالة عدم ملائمة الرقابة أو إذا كان حساب البنك لم يتم تسويته مع رصيد السلفة النقدية بالأستاذ العام .

14/3/4 مراجعة النقدية النثرية Audit of Petty Cash

يعد حساب النقدية النثرية حسابا متميزا لأنه يوجد به بإستمرار قيمة نقدية لا تتسم بالأهمية النسبية ، ويتم الآن التحقق من كافة عمليات المراجعة ، ويتم التحقق من هذا الحساب بصفة أساسية لاحتمال وقوع اختلاس ولتوقع العميل بأن يتم فحصه من خلال المراجعة حتى مع عدم الأهمية النسبية للقيمة النقدية به .

الرقابة الداخلية علي النقدية النثرية Internal Controls Over Petty Cash

تتمثل أهم أنواع الرقابة الداخلية علي النقدية النثرية في استخدام صندوق للسلفة يعهد به فرد واحد ليكون مسئولا عنه ، أضف إلي ذلك لا يجب أن تمتزج صناديق النقدية النثرية مع المتحصلات الأخرى ، كما يجب فصل الصندوق عن كافة الأنشطة الأخرى ، ويجب أيضا أن توجد حدود علي قيمة إيه مدفوعات من النقدية النثرية وأيضا علي القيمة الإجمالية للصندوق ، ويجب أن يتم تحديد نوع الاتفاق الذي يمكن القيام به من خلال العمليات المالية للنقدية النثرية بشكل واضح في سياسة الشركة .

وعندما يتم الإنفاق من النقدية النثرية ، تتطلب أساليب الرقابة الداخلية المناسبة وجود موافقة من أحد رجال الإدارة المسئولين علي نموذج سابق التوقيع للنقدية النثرية ، ويجب أن يتساوى إجمالي النقدية الفعلية والشيكات بالصندوق بالإضافة إلي نماذج النقدية النثرية التي لم يتم استعاضتها مرة أخري والتي تمثل مدفوعات فعلية مع القيمة الإجمالية لصندوق النقدية النثرية المدرجة بالأستاذ العام ، ويجب أن يتم دوريا إجراء جرد مفاجئ وتسوية مفاجئة لصندوق النقدية النثرية من قبل المراجع الداخلي أو أي رجل مسئول من الإدارة .

وعندما يتجه رصيد للنقدية النثرية إلي الانخفاض ، يجب أن يتم كتابة شيك إلي المسئول عن النقدية النثرية ويدرج ضمن حساب النقدية العام لاستعاضة النقدية النثرية ، ويجب أن تتساوى قيمة الشيك تماما مع المستندات سابقة الترقيم التي يتم تقديمها كأدلة علي حدوث النفقات الفعلية ، ويجب أن يتحقق مسجل الدائنين من هذه المستندات وإتلافها لمنع إعادة استخدامها مرة أخري .

اختبارات مراجعة صندوق النقدية النثرية Audit Tests for Petty Cash

يجب أن يتم التركيز عند التحقق من النقدية النثرية علي اختبارات الرقابة علي العمليات النقدية النثرية بدلا من رصيد أخر المدة في هذا الحساب ، وحتى إذا كانت القيمة النقدية في صندوق النقدية النثرية تتسم بالصغر ، فإنه يوجد احتمال لحدوث عمليات مالية غير ملائمة إذا كان يتم الاستعاضة بالصندوق علي نحو متكرر .

ويتمثل الجانب الهم عند اختبار النقدية النثرية في القيام أولا بتحديد إجراءات العميل الخاصة بالتعامل مع الصندوق من خلال مناقشة الرقابة الداخلية مع المسئول عن الصندوق وفحص المستندات لعدد محدد من العمليات المالية ، وكجزء من التوصل إلي فهم الرقابة الداخلية ، فإنه من الضروري أن يتم التعرف علي أساليب الرقابة الداخلية وأوجه القصور بها، وعلي الرغم من عدم اتسام معظم نظم النقدية النثرية بالتعقد ، إلا أنه من المرغوب عادة استخدام كل من خريطة التدفق وقائمة استقصاء الرقابة الداخلية ، وذلك حتى يتم التوثيق في عمليات المراجعة التالية بصفة أساسية .

وتتوقف كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات علي عدد وحجم مرات استعاضة النقدية النثرية وتقدير المراجع لخطر الرقابة ، وعندما يتم تقدير خطر الرقابة علي نحو منخفض وتوجد مرات ضئيلة لاستعاضة المدفوعات خلال العام ، فإنه من المتعارف عليه بين المراجعين عدم إجراء اختبارات أخري نظرا لعدم الأهمية النسبية ، وعندما يقرر المراجع اختبار النقدية النثرية ، يتمثل الإجرائيين المتعارف عليهما علي نحو أكثر من غيرهما في جرد رصيد النقدية النثرية وتنفيذ الاختبارات التفصيلية علي عملية مالية أو أثنين من عمليات الاستعاضة ، وفي هذه الحالة ، تشمل الإجراءات الأساسية جمع مستندات النقدية النثرية الداعمة لقيمة الاستعاضة ، المحاسبة عن تسلسل مستندات النقدية النثرية ، فحص الترخيص بمستندات النقدية النثرية وإلغائها ، وفحص التوثيق المرفق للتعرف علي مدي منطقيتة ، ويشمل التوثيق الداعم عادة شرائط تسجيل النقدية ، الفواتير ، الإيصالات .

ويمكن عادة تنفيذ اختبارات النقدية النثرية بأي وقت خلال العام ، ولكن حتى يتوافر الاقتناع بصحة العمليات المالية للنقدية النثرية ، يتم تنفيذها في كل فترة بالعام المالي ، فإذا تم اعتبار رصيد صندوق النقدية النثرية متسما بالأهمية النسبية، وهي حالة نادرة ، فيجب أن يتم إجراء جرد في نهاية العام ، ويجب فحص النفقات التي لم يتم استعاضتها كجزء من الجرد لتحديد ما إذا كانت قيمة المصروفات غير المسجلة تتسم بالأهمية النسبية .

الفصل الخامس عشر

استكمال عملية المراجعة

الفصل الخامس عشر

استكمال عملية المراجعة

Completing The Audit

15/1 إجراءات استكمال عملية المراجعة .

15/2 الرقابة على الجودة .

15/3 تقييم أدلة إثبات الحوكمة .

15/4 الفحص الخاص باكتشاف الأحداث اللاحقة .

15/5 فحص القوائم المالية وأي تقارير أخري ذات أهمية.

15/6 إجراءات إنهاء عملية المراجعة .

15/7 قضايا الاستمرارية .

15/8 الأمور التي تستدعي انتباه الشركاء .

15/9 التقارير إلي مجلس الإدارة .

15/10 توثيق المراجعة وأوراق العمل .

15/1 إجراءات استكمال عملية المراجعة

Brocedures for the audit Completion Stage

أن عملية المراجعة لا يتم الانتهاء منها حتى يتم التوقيع على تقرير المراجعة، وقد لا يتم الانتهاء منها بعد إذا ما تم اكتشاف حقائق بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل التقرير التالي ، فبعد إتمام العمل الميداني يتم بوجه عام تنفيذ سلسلة من الإجراءات حتى يتم استكمال عملية المراجعة ، يتمثل الهدف من تلك الإجراءات في فحص عمل المراجعة والحصول على تأكدات معينة من العميل ، والكشف عن أي مشاكل محتملة ، واختبار الالتزام باللوائح بالإضافة إلى اختبار الاتساق للأمور التي يتم عرضها على مستخدمي القوائم المالية .

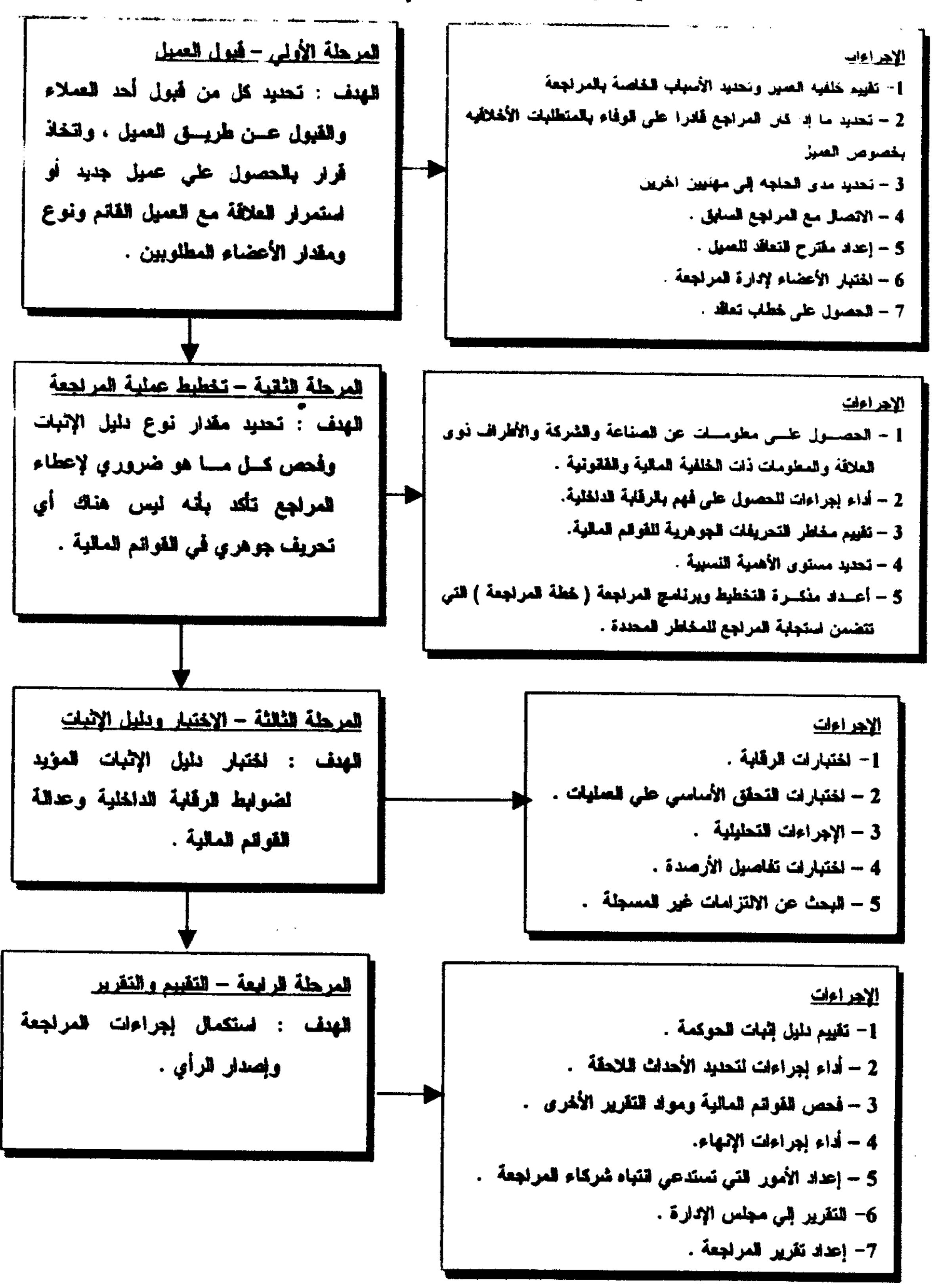
وقد سبق مناقشة النموذج المعياري لعملية المراجعة والذي يوضحه الشكل رقم (15/1) وقد سبق المرحلة الأولي بقبول العميل ، كما تم مناقشة المرحلة الثانية – التخطيط بالإضافة عناصر الاختبار ودليل إثبات المراجعة في المرحلة الثالثة ، لذلك من الأهمية بمكان مناقشة المرحلة الخيرة الخاصة بالتقييم والتقرير Evaluation and Reporting ، وتتمثل الإجراءات الخاصة باستكمال تلك المرحلة من عملية المراجعة في تقييم أدلة إثبات الحوكمة Governance Evidence وأداء إجراءات تهدف إلى تحديد الأحداث اللاحقة Subsequent events وفحص القوائم المالية وموارد التقرير الأخرى ، وأداء إجراءات الإتمام Wrap-up وأعداد الأمور التي تستدعي انتباه شركاء المراجعة ، والتقرير إلى مجلس الإدارة بالإضافة إلى أعداد وتقرير المراجعة والتي سيتم تخصيص فصل مستقل لمناقشتها بعنوان تقارير المراجعة والاتصال ، يوضح الشكل رقم (15/2) تلك الإجراءات وهدف مرحلة التقييم والتقرير .

أن أجراء المراجعة المبدئي في الدوره الختامية تتمثل عادة في تقييم دليل إثبات الحوكمة، ودليل الإثبات المرتبط بالشركة والإدارة، ويعني ذلك الحصول علي خطاب قانوني بالإضافة إلى خطاب إقرارات الإدارة، حيث يتم مناقشة الالتزامات العرضية والأطراف ذات العلاقة في مرحلة تقييم الحوكمة.

أن اكتشاف الحقائق والأحداث اللاحقة قد يكون جوهريا كتصحيح في رأى المراجعة ، حيث يجب على المراجع دراسة الأحداث حتى تاريخ تقرير المراجع وبين تاريخ الميزانية العمومية وإصدار القوائم المالية ، أن اكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية تعتبر بوجه عام مسألة مصيرية .

شكل إيضاحي رقم (15/1)

نموذج عملية المراجعة – شكل بياني لمداخل المراجعة



شكل إيضاحي رقم (15/2)

نموذج عملية المراجعة – المرحلة الخامسة – التقييم والتقرير

الهدف : استكمال إجراءات المراجعة وإصدار الرأي .

الإجراءات :

1 – تقييم دليل إثبات الحوكمة .

2 – أداء إجراءات لتحديد الأحداث اللاحقة .

3 – فحص القوائم المالية ومدار التقرير الأخرى .

4 – أداء أجراء الإنهاء .

5 – أعداد أمور تسترعي انتباه شركاء المراجعة .

6 – التقرير إلى مجلس الإدارة .

7 – أعداد تقرير المراجعة .

وبطبيعة الحال فإن المراجعين يجب أن يقوموا بفحص القوائم المالية وإفصاحات القوائم المالـــية ، إلا أنهـــم يتعيـــن عليهم أيضا أن يقوموا بفحص معلومات أخرى يتم تضمينها في التقرير السنوي .

أن المعلومـــات الأخرى التي تحتاج إلى التطلع إليها تتمثل في تقرير مجلس الإدارة ، و الإفصاحات عن حوكمة الشركة بالإضافة إلى كافة المعلومات الأخرى في التقرير السنوي إلى حملة الأسهم .

أن العمل الأخير في تلك الدورة الختامية يتمثل في إجراءات الإنهاء ، والأمور الخاصة بالمشرفين ، والتقرير إلى لجنة المراجعة بالإضافة إلى إعداد تقرير المراجعة في حد ذاته ، وتتضمن إجراءات الإنهاء ما يلي :

1 – الإجراءات التحليلية .

2 – فحص أوراق العمل .

3 – تقييم استمرارية الشركة في نشاطها .

4 – موافقة العميل على قيود التسوية .

أن التقرير عن تقييم الأمور التي تسترعي الأشراف تتضمن التقارير إلى المديرين والشركاء ، وقبل إصدار التقرير النهائي للمراجعة عادة ما سيناقش المراجع نتائج المراجعة مع لجنة المراجعة لاسيما تلك الأمور المتعلقة بالمخالفات، والتصرفات غير القانونية بالإضافة إلى الظروف الواجب التقرير عنها Reportable Conditions، وتتمثل الخطوة الأخيرة في استكمال المرحلة النهائية في إعداد تقرير المراجعة .

15/2 الرقابة على الجودة Quality Control

طـــبقا للمعايـــير الدولـــية عن الرقابة على الجودة International Standard on Quality Control (ISQC) فإن منشأة المراجعة يجب أن تضع نظام للرقابة على الجودة مصـــمم لأغـــراض تـــزويدها بتأكد معقول على أن المنشأة والعاملين فيها يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات الإلزامية والقانونية بالإضافة إلى أن التقارير التي يتم إصدارها عن طريق منشأة المراجعة أو شركاء التكليف تعتبر ملائمة في ضوء الظروف المحيطة .

عناصر نظام الرقابة على الجودة Elements of a system of Quality Control

أن عناصر سياسات الرقابة على الجودة المتبناة عن طريق منشأة المراجعة عادة ما تتضمن سياسات مرتبطة بالأنشطة العامة للمنشأة والعاملين بها ، أن أنشطة منشأة المراجعة العامة التي تخضع لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة تتضمن مسئوليات القيادة الخاصة بالجودة داخل منشأة المراجعة ، وقبول العملاء والاحتفاظ بهم ، وأداء التكليف بالإضافة إلى المتابعة ، أن ضوابط الرقابة على الجودة المطبقة على الموارد البشرية تتضمن المتطلبات الأخلاقية ، ويتعين أن يتم توثيق سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة وتوصيلها إلى موظفي مكتب المراجعة .

قيادة الرقابة على الجودة Quality Control Leadership

يجب أن تضع منشأة المراجعة السياسات والإجراءات المصممة لتعزيز ثقافة داخلية تأسيسا على الاعتراف بأن الجودة جوهرية عند أداء التكليفات ، تلك السياسات والإجراءات يجب أن تتطلب وجود مدير تنفيذي للمنشأة أو ما يعادله ، وإذا ما كان الأمر ملائما يتعين وجود مجلس إدارة من الشركاء بمنشأة المراجعة لتحمل عبء المسئولية الكلية لنظام الرقابة على جودة منشأة المراجعة ، ذلك الشخص يجب أن يكون لديه خبرة ومقدرة كافية وملائمة لتحمل تلك المسئولية .

المتطلبات الأخلاقية والاستقلالية Ethical and Independence Requirements

أن منشـــأة المراجعة يجب أن تضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكد معقول عن أن المنشـــأة وموظفـيها تلـــتزم بالمتطلبات الأخلاقية الملائمة والحفاظ على الاستقلالية ، حيث يتطلـــب ذلك دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين والمتطلبات الأخلاقية الوطنية ، ويجب على المنشأة أن تضـــع السياســـات التي من شأنها أن تضمن أنها قد أبلغت بأي انتهاك لمتطلبات الاستقلالية وتمكينها من أخذ التصرفات الملائمة لحل تلك المواقف ، وعلى الأقل يجب على منشأة المراجعة أن تحصـــل ســـنويا على مصادقة كتابية عن الالتزام بسياساتها وإجراءاتها عن الاستقلالية من كافة موظفي المراجعة ، حيث يجب على المنشأة أن تضع السياسات والإجراءات التي :

1 – تحدد معايير لتحديد الحاجة إلى آليات للحماية لتخفيض مواقف التهديدات الناتجة عن الـتآلف Familiarly threat مـع العميل إلي مستوى مقبول عندما يتم استخدام نفس الموظفين الرئيسين في تكليف التأكد لفترة طويلة من الزمن .

2 – تـتعلق بكافـة مراجعات القوائم المالية للشركات المسجلة بالبورصة والتي تتطلب تدويـر شـريك التكليف بعد فترة محددة بالالتزام بدليل الاتحاد الدولي للمحاسبين والمتطلبات الأخلاقية الوطنية التي تعتبر أكثر صرامة .

قبول العميل واستمرارية العلاقة معه والتكليفات الخاصة

Acceptance and Continuance of Client Relationships and Specific Engagements

يجب على منشأة المراجعة أن تضع سياسات وإجراءات لقبول العميل واستمرار العلاقة معه والتكليفات الخاصة المصممة لتزويدها بتأكد معقول يضمن.

1 – بأنهـا قـد قامت بدراسة نزاهة العميل وليس لديها معلومات يمكن أن تقودها إلى الاستنتاج بأن العميل ينقصه النزاهة .

2 – بأنها صالحة وذات جدارة لأداء التكليف وأنها ذو قدرات ملائمة .

3 – بأنها قد التزمت بالمتطلبات الأخلاقية .

وعند اتخاذ قرار بالاستمرار مع التكليف القائم أو قبول تكليف جديد مع أحد العملاء القائمين ، وعند تحديد وجود قضايا صعبة ، فإن منشأة المراجعة يجب أن توثق كيف تم حل تلك القضايا ، وعندما تحصل منشأة المراجعة على معلومات جعلتها ترفض التكليف إذا ما كانت تلك المعلومات متاحة في وقت مبكر، فإن منشأة المراجعة يجب أن تدرس المسئوليات المهنية والقانونية التي تطبق على الظروف المحيطة واحتمال الانسحاب من التكليف أو من كل من التكليف والعلاقة مع العميل .

ويتعيـن أن يـتم أداء تقيـيم للعمـلاء المرتقبين والفحص على أساس مستمر للعملاء القائميـن ، أن الكفاية المستمرة والفعالية التشغيلية لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة تتطلـب المتابعة المستمرة ، كما يتعين أن يتم توصيل سياسات وإجراءات الرقابة العامة على الجودة لمنشأة المراقبة إلى موظفيها والعاملين بها .

فحص الرقابة على جودة التكليف Engagement Quality Control Review

يجب أن تضع منشأة المراجعة سياسات وإجراءات لفحص الرقابة على جودة التكليف التي توفر تقييم موضوعي للأحكام الجوهرية التي يقوم باتخاذها فريق التكليف ، ويتعين على منشآت المراجعة أن تتطلب أجراء فحص للرقابة على جودة التكليف لكافة مراجعات القوائم المالية للشركات المسجلة ، حيث تضع سياسات لتكليفات التأكد والخدمات ذات الصلة بالإضافة إلى كافة عمليات المراجعة والفحص الأخرى للمعلومات المالية التاريخية .

أن العمل الذي يؤديه كل شخص في فريق المراجعة يمكن أن يتم فحصه عن طريق افراد لديهم على الأقل نفس الجدارة لدراسة ما إذا :

1 – أن العمل قد تم أداؤه طبقا لبرنامج المراجعة .

2 – أن العمل المؤدي والنتائج التي تم الحصول عليها قد تم توثيقها بشكل كاف.

3 – أن كافة الأمور الجوهرية للمراجعة قد تم حلها وعكسها في استنتاجات المراجعة.

4 – أن أهداف إجراءات المراجعة قد تم تحقيقها .

5 – أن الاستنتاجات التي تم التعبير عنها متسقة مع نتائج العمل المؤدى ، كما أنها تدعم رأى المراجعة .

المتابعة Monitoring

يجب أن تضع منشأة المراجعة سياسات وإجراءات تبين أن نظم الرقابة على الجودة تعتبر ملائمة وكافية بفعالية وتتمشي مع الواقع ، أن تلك السياسات والإجراءات يجب أن تتضمن تقييم مستمر وفحص دوري لاختبار التكليفات التي تم إتمامها .

ويجب على منشأة المراجع أن توصل نتائج متابعة نظم الرقابة على الجودة على الأقل مرة سنويا إلى شركاء التكليف والأفراد الملائمين الآخرين داخلها ، ويجب أن يتضمن مثل ذلك الاتصال الآتي :

1 – وصف إجراءات المتابعة المؤداة .

2 – الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من إجراءات المتابعة .

3 – وصف لدرجة العيوب المنتظمة والمتكررة والتصرفات التي تم أخذها لحل أو تعديل تلك العيوب .

ويتعين على المختصين بالإشراف القيام بالآتي :

1 – متابعة التقدم في عملية المراجعة لدراسة وما إذا كان :

a) للمساعدين المهارات والصلاحية الضرورية لتنفيذ المهام الموكولة إليهم.

b) المساعدين قد تفهموا توجيهات المراجعة .

c) العمل المنفذ قد تم طبقا لخطة المراجعة (برنامج المراجعة الشاملة).

2 – قد أصبحوا على علم كاف كما أنهم قاموا بدراسة المشاكل الهامة للمحاسبة والمراجعة التي ظهرت أثناء عملية المراجعة عن طريق تقييم أهميتها وتعديل خطة المراجعة وبرنامج المراجعة – متى كان ذلك ملائما .

3 – حل أي اختلافات في الأحكام المهنية فيما بين العاملين ودراسة مستوى الاسترشاد بالرأي متى كان ذلك ملائما .

الموارد البشرية Human Resources

يجب أن تضع منشأة المراجعة سياسات وإجراءات من شأنها تضمن أن لديها عاملين ذوى كفاية ولديهم قدرات وصلاحية وارتباط أخلاقي لأداء تكليفات التأكد بالارتباط بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية ، كما يجب على منشأة المراجعة أن تخصص مسئولية لكل تكليف ولكل شريك في التكليف ذوى القدرات والصلاحية والسلطة والوقت الملائم لأداء الدور ، كما يجب على منشأة المراجعة أيضا تخصيص أعضاء مراجعة كافيين ذو قدرات ملائمة .

حاليا يوجد معيارين لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد IAASB يتم تطبيقهما على جودة المراجعة :

a) المعايير الدولية عن الرقابة على الجودة International Standards on Quality Control (ISQs).

b) المعيار الدولي للمراجعة رقم 220 بعنوان رقابة الجودة على عمل المراجعة Quality Control For Audit Work.

وقد أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد معايير دولية للرقابة على الجودة (ISQCs) كمعايير يتم تطبيقها على كافة الخدمات التي تقع في ظل معايير ذلك المجلس (بمعنى

المعايير الدولية للمراجعة ISAs والمعايير الدولية على تكليفات التأكد International Standards on Assurance Engagements (ISAEs) ، بالإضافة إلى المعايير الدولية عن (International Standards on Related Services ISRSs).

وقد وضع المعيار الدولي للمراجعة رقم 220 معايير ووفر إرشادات عن الإجراءات الخاصة للرقابة على الجودة فقط على تكليفات المراجعة ، وقد تضمن ذلك المعيار متطلبات خاصة للفاحص على الرقابة على جودة التكليف لأداء تقييم موضوعي للالتزام بالمعايير الواجبة التطبيق – يوضح الشكل رقم (15/3) المسئوليات الخاصة بشريك التكليف في ظل ذلك المعيار الدولي .

الرقابة على الجودة وفحص المراجعة في ظل قانون Sarbanes- Oxley

The Sarbanes - Oxley Act Quality Control and Audit Review

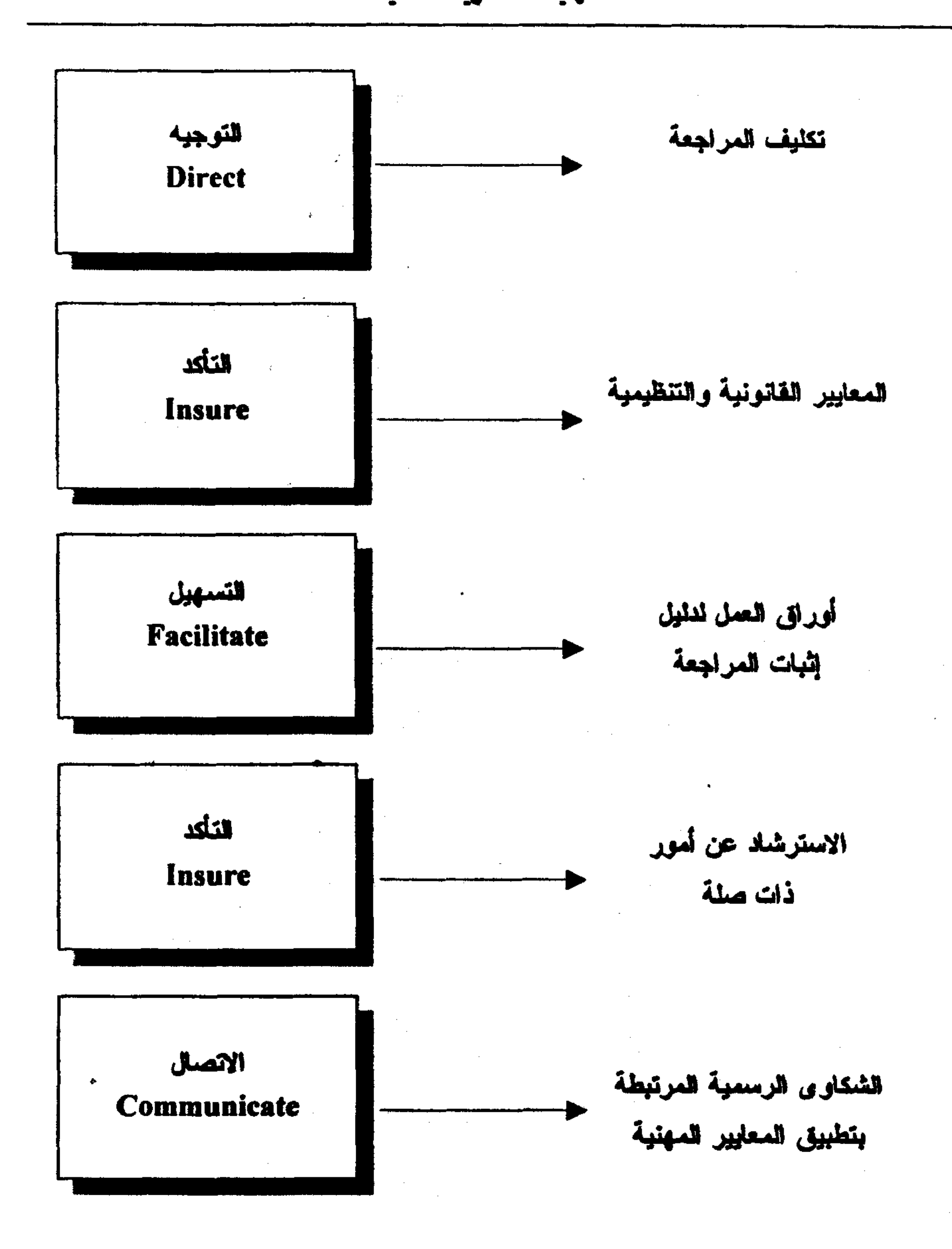
يتعامل قانون Sarbanes-Oxley مع إجراءات الفحص الشامل المطلوبة للمراجع على سبيل المثال رقابة الجودة ، فحص الشريك الثاني وتدوير الشريك ، ويناقش القانون أيضا مسئوليات لجنة المراجعة لدى العميل والفحص عن طريق مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) .

أن ذلك القانون يطبق ليس فقط على منشآت المراجعة الأمريكية ، ولكن أيضا على منشآت المراجعة خلال دول العالم ، فأي منشأة محاسبة عامة أجنبية تقوم بأعداد تقرير مراجعة على شركة مسجلة بالبورصة في الولايات المتحدة تخضع لذلك القانون ، وبنفس الطريقة ونفس المدى فإن منشأة المحاسبة العامة يتم تنظيمها وتشغيلها في ظل قوانين الولايات المتحدة أو أي ولاية .

وقد يحدد مجلس الأشراف المحاسبي على الشركة العامة أن مكتب المحاسبة العامة الأجنبية على الرغم من أنه لم يقم بإصدار تقارير المراجعة إلا أنه يلعب دورا أساسيا في أعداد تلك التقارير ، حيث يجب أن يتم التعامل معها على أنها منشأة محاسبة عامة تخضع للقانون أيضا .

شكل إيضاحي رقم (15/3)

مسئوليات – شريك التكليف



سياسات رقابة الجودة Quality Control Policies

يتطلب قانون Sarbanes-Oxley أن تتضمن كل منشأة محاسبة عامة مسجلة تقوم بمراجعة الشركات العامة أن تضمن سياساتها للرقابة على الجودة معايير ترتبط بالآتي :

- متابعة الأخلاقيات المهنية والاستقلالية لمنشأة المحاسبة العامة التي تقوم بإصدار تقارير المراجعة نيابة عن المنشأة المصدرة لتقارير المراجعة .
- الاسترشاد داخل تلك المنشأة عن المشاكل الخاصة بالمحاسبة والمراجعة .
- الأشراف على عمل المراجعة .
- التعيين والتطوير المهني وترقية الأفراد .
- قبول تكليفات المراجعة والاستمرار فيها .
- الفحص الداخلي .
- أي متطلبات أخرى يمكن أن يقوم بوضعها مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة (PCAOB) .

عمليات فحص مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة PCAOB Inspections

من أجل التأكد من رقابة الجودة يقوم المجلس بأداء برنامج متصل لعمليات فحص أقل من أجل تقييم درجة التزام أداء منشآت المراجعة للمراجعات وإصدار تقارير المراجعة تتفق مع قواعد المجلس والمعايير المهنية .

يقوم المجلس بتقييم كفاية نظام رقابة جودة على منشأة المراجعة ، وطريقة توثيق وتوصيل ذلك النظام عن طريق منشأة المراجعة بالإضافة إلى أداء تلك الاختبارات بشكل ملائم على إجراءات المراجعة والأشراف ورقابة الجودة لمنشأة المراجعة .

أن المجلس مطلوب منه أن يفحص مكاتب المحاسبة العامة المسجلة في ظل قانون Sarbanes- Oxley القسم رقم 104 ، حيث سوف يقوم المجلس بمراجعة وفحص تكليفات مراجعة أي فحص مختار لمنشأة المراجعة ، ويتم توصيل تقرير مكتوبه عن النتائج للمجلس إلى السلطات التنظيمية الملائمة ، ويتم جعل التقرير متاح بتفاصيل ملائمة للجمهور .

تعارض مصالح الموظفين السابقين Ex-Employee Conflicts of Interest

عــند تحديــد قــبول والاســتمرار في تكليفات المراجعة يجب أن تقوم منشآت المراجعة بدراسة تعارض مصالح الموظفين السابقين بالإضافة إلي تدوير شريك المراجعة ، أن منشآت المحاســبة لا يمكــنها اداء أي خدمــة مراجعة لأحد الشركات إذا ما كان المدير التنفيذي أو المراقــب المالــي أو أحد المديرين الماليين أو المحاسبين أو أي وظائف أخرى مكافئة قد تم اســتخدامه عن طريق منشأة المحاسبة وقيامه بالمشاركة في أي نشاط في المراجعة وإصدار الــتقرير أثــناء سنه مالية واحدة تتفق في تاريخ دخوله إلي المراجعة ، أن شريك المراجعة يجب أن يتم تدويره بعيدا عن العميل كل خمس سنوات .

فحص وتدوير الشريك Partnership Review and Rotation

يجــب أن يــتم فحــص عمليات المراجعة عن طريق الشركاء في منشأة المحاسبة غير المرتبطين بعملية المراجعة ، كما يجب أن يتم تدوير شركاء المراجعة كل خمس أعوام ، وفي ظــل قانون SOX القسم رقم 103 يجب على المراجعين توفير فحص متزامن أو شريك ثاني عن طريق شخص مؤهل مرتبط بمنشأة المحاسبة العامة بخلاف الشخص المسئول عن عملية المراجعة أو عن طريق فاحص مستقل، أن القسم رقم 303 من SOX جعل من غير الشرعي لمنشأة المحاسبة العامة المسجلة أن تقدم خدمات مراجعة للشركة المصدرة للأسهم إذا ما كان شــريك المــراجعة القــائد لديه مسئولية رئيسية في عملية المراجعة أو كان شريك المراجعة مسئولا عن فحص عملية المراجعة قد قام بأداء خدمات مراجعة للشركة المصدرة في أي من الســنوات الخمس السابقة للشركة المصدرة ، كما أن القسم رقم 103 من القانون ينص أيضا على معايير رقابة الجودة التي سبق مناقشتها في الشكل الإيضاحي رقم (15/3) .

فحص لجان المراجعة للمراجعين Audit Committee Review of Auditors

في ظل القانون القسم رقم 301 تعتبر لجان المراجعة في الشركة العامة مسئولة مباشرة عــن تعيــن وتعويــض والأشــراف على عمل منشأة المحاسبة العامة المسجلة والتي تقوم بمــراجعة الشــركة (متضمنا حل عدم الاتفاقات بين الإدارة والمراجع في التقرير المالي) ، تقــوم كــل من منشآت المحاسبة العامة المسجلة بالتقرير مباشرة إلى لجنة المراجعة ، وقد يضــطر المــراجعون أيضا إلى مناقشة الشكاوى المحاسبية مع لجنة المراجعة ، أن كل لجنة

مــراجعة يجب أن تقرر إجراءات معالجة الشكاوى المرتبطة بأمور المحاسبة وضوابط الرقابة المحاسبية الداخلية والمراجعة .

15/3 تقييم دليل إثبات الحوكمة Evaluate Governance Evidence

يتعيــن وجود دليل إثبات هام للحوكمة والذي يتم الحصول عليه في أي وقت أثناء عملية المــراجعة ، ويجب أن يتم فحص أدلته على وجه التحديد قبل الحكم النهائي ومرحلة التقييم (المــراجعة الخامســة مــن نموذج عملية المراجعة) ، أن معلومات الحوكمة الهامة التي يتم جمعها من العميل تتضمن :

- الخطاب القانوني .
- خطاب أقرار الإدارة .
- المعلومات عن الالتزامات الشرطية والارتباطات .
- تحديد الأطراف ذات العلاقة .

يجــب علــى المراجع فحص المستندات القانونية والعقود واجتماعات مجلس الإدارة واتصال الإدارة لــتحديد ما إذا كان هناك التزامات شرطية ، كما يعتبر البحث عن الالتزامات غير المسجلة الســابق مناقشــتها فــي الفصل العاشر بعنوان اختبار التحقق ودليل الإثبات يعتبر أيضا مطلوبا ، وحيــث أن المعايــير الدولية العديدة (وكذلك الوطنية عموما) تتطلب الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقــة فــإن تقيــيم وجود الأطراف ذات العلاقة والمعاملات معهم تعتبر جزءا هاما من الفحص النهائي .

الحصول على دليل إثبات خطابات بخصوص التقاضي والمطالبات والتقييمات

Obtain Evidence and letters Concerning litigation, Claims and Assessments

لاكتشــاف وجــود الدعاوى القضائية والمطالبات والتقييمات التي تؤثر على العميل فإن المــراجع يعتمد علي كل من أجراءته الميدانية والحصول على خطاب من المستشار القانوني للعميل .

الإجراءات الميدانية Field Procedures

أن الإجراءات الميدانية الخاصة باكتشاف المطالبات ضد العميل تتضمن ما يلي :

- قراءة محاضر اجتماعات الشركة والملاحظات الخاصة بالاجتماعات الأخرى الملائمة .

- قراءة العقود وعقود التأجير التمويلي والمراسلات والمستندات الأخرى المماثلة.
- فحص ضمانات المديونية التي تم الإفصاح عنها في مصادقات البنك .
- فحص المستندات الأخرى الخاص بالضمانات التي قدمها العميل .
- تحديد ما إذا كان هناك أية خطابات جانبية .

أن المراجع سوف يطلب من الإدارة الاستفسار عن السياسات والإجراءات المتبناة لتحديد وتقييم والمحاسبة عن الالتزامات الشرطية ، بالإضافة إلى الحصول على وصف وتقييم لكافة الالتزامات المعلقة (قبل أو في تاريخ الميزانية العمومية) ، وسوف يحصل المراجع على تأكيد مكتوب من العميل بكافة المطالبات غير المؤكد عليها التي تتطلب أبرزها قد تم الإفصاح عنها.

الخطاب القانوني Legal Letter

أن الأجراء الرئيسي الذي يعتمد عليه المراجعون لاكتشاف التقاضي والمطالبات والتقييمات التي تؤثر على العميل هو الخطاب الذي يتم الحصول عليه من المستشار القانوني للعميل والذي يطلق عليه بالخطاب القانوني حيث عادة ما يتم الاستفسار من محامين العميل Inquiry of Clients attorneys ، وعادة ما يقوم المراجعون بتحليل المصروفات القضائية للعميل الخاصة بالسنة الحالية وأحيانا السنوات السابقة ، ويتطلب الأمر أن يطلب المراجع من العميل إرسال خطاب قانوني نموذجي إلي المستشار القانوني للشركة وقد يتم إرسال ذلك الخطاب إلي المحامي الخارجي (منشأة المحاماة المستقلة الخارجية) أو إلي المحامي العام الداخلي (المحامين الذين يعملون كموظفين للعميل) ، ويتم أعداد الخطاب المعياري من محامي العميل على الأوراق الخاص بالعميل ، كما يتم التوقيع عليه عن طريق أحد مسئولي إدارة شركة العميل ، عادة ما يقترب تاريخ الخطاب المطلوب من المحامي من تاريخ تقرير المراجع .

يوضح الشكل رقم (15/4) نموذج طلب للخطاب القانوني من العميل .

ويخصوص كافة الدعاوى القضائية والمطالبات والتقييمات فأن الاستفسار من محامي العميل يجب أن يتضمن دليل إثبات مرتبط بالآتي :

- وجود ظروف أو أحوال تشير إلى خسارة محتملة من الدعاوى القضائية أو المطالبات أو التقييمات .
- الفترة التي حدثت فيها الدعوى القائمة .

شكل رقم (15/4)
الخطاب القانوني

شركة ....

التاريخ / /

أسم منشأة المحاماة

العنوان

السادة المحترمون :

تقوم منشأة المحاسبة التي نتعامل معها (أسم منشأة المراجعة) بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا عن السنة المالية المنهية في 31 ديسمبر .... ، وفي ضوء ذلك أعددنا للمراجعين وصفا وتقويما لالتزامات مشروطة محددة ، تتضمن المرفق بهذا الخطاب وتشمل ما تم التعامل فيه معكم وما قمتم بتكريس جهدكم فيه بالنيابة عن الشركة من خلال الاستشارات القانونية أو التمثيل ، وفي إطار الموضوع الذي يتعلق به هذا الخطاب ، نرى أن كل التزام مشروط تتجاوز قيمته 10000 جنيه سيتسم بالأهمية ، وأن ما يتسم بالقيمة الإجمالية للالتزامات المشروطة وهو ما يجاوز 50000 جنيه ، ومع ذلك لا يمكن تحديد مستوى الأهمية النسبية فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل حتى ينتهي المراجعون من المراجعة ، ويجب أن تتضمن استجابتكم الأمور الموجودة في 31 ديسمبر عام .... وخلال الفترة المنقضية بين هذا التاريخ وتاريخ انتهاء المراجعون من المراجعة ، والذي يتوقع أن يكون أو يقترب من 31 فبراير عام .

من فضلك توفير المعلومات التالية للمراجعين :

(1) التفسيرات ، أن كان هناك ، الضرورية للأحكام التي تم التوصل إليها أو التسويات الموجودة بالقائمة والخاصة بالشركة منذ بداية العام المالي وحتى تاريخ ردكم على هذا الخطاب .

(2) التفسيرات ، أن كان هناك ، الضرورية لما هو مدرج بالقائمة من دعاوى قضائية محسومة أو لا تزال متطورة بما في ذلك تفسير الأمور التي تختلف بشأنها وجهة نظركم عما هو مدرج بالقائمة المرفقة ، مع تعريف أية دعاوى قضائية محسومة أو لا تزال منظورة تم إغفالها وكذلك الادعاءات والتقديرات ، أو تقديم بيان باكتمال القائمة المرفقة .

(3) التفسيرات ، أن كان هناك ، الضرورية لما هو مدرج من معلومات تتعلق بالادعاءات والتقديرات غير المؤكدة ، بما في ذلك تفسير الأمور التي تختلف بشأنها وجهة نظركم عما هو مدرج بالقائمة المرفقة .

ونحن نعتقد أنه في حالة وجود – في ضوء تقديم خدماتكم القانونية لنا في الجوانب التي نعلم بوجود ادعاءات أو تقديرات ممكنة غير مؤكدة والتي تتطلب إفصاحا بالقوائم المالية ، وكنت قد توصلت إلى استنتاج مهني مؤداه أنه يجب الإفصاح عن أو أخذ الإفصاح بالاعتبار عن هذه الادعاءات أو التقديرات الممكنة في إطار المسئولية القانونية الخاصة بنا – جوانب تتعلق بالمسئولية القانونية لنا ، إنكم ستقدمون النصح والمشورة لنا بشأن هذا النوع من الإفصاح بما يتفق مع تطبيق متطلبات معايير المحاسبة المالية من برجاء أن تقدموا إلى المراجعين تأكيدا محددا بصحة ما نعتقده .

برجاء تعريف بدقة طبيعية والأسباب وراء أية حدود في ردكم .

المخلص

رئس الشركة

- احتمال وجود نتيجة غير مفضلة .
- مقدار الخسارة المحتملة بما فيها التكاليف القضائية .

خطاب من المستشار القانوني للعميل Letter From Clients Legal Counsel

أن الخطـــاب الـــوارد من المستشار القانوني للعميل يحيط المراجع علما بالتشريعات ذات الصـــلة والمعلومات الأخرى المرتبطة بالمستشار القانوني والتي تعد ملائمة للقوائم المالية ، ويجب أن تتضمن ما يلي :

1 – تحديد العميل وتاريخ المراجعة .

2 – قائمـــة معدة عن طريق الإدارة بالأمور المعلقة أو الدعاوى والمطالبات والتقييمات التي تهدد الشركة والتي ارتبط بها المحامي ، وقد تطلب الإدارة أيضا أن يقوم محاميها بإعداد تلك القائمة .

3 – قائمـــة يـــتم إعدادهـــا عن طريق الإدارة بالدعاوى والتقييمات غير المؤكدة والتي تعتـــبرها الإدارة محتملة التأكيد ، وإذا ما تم تأكيدها فسوف يكون هناك احتمال معقول بوجود نتيجة غير محببة، وقد يكون هناك أيضا طلب بأن يشير المحامي إلى أي اختلافات مع التقييم.

4 – طلـــب بـــأن المحامـــي يعد معلومات أو التعليق على طبيعة الدعوى والتقدم في كل دعـــوى أو تقيـــيم محـــدد ، وإذا ما كان الأمر ممكنا يجب على المحامي توفير تقييم لاحتمال وقيمة الخسائر المحتملة .

5 – طلـــب تحديـــد أي تصرفات قانونية معلقة أو مهدده أو بيان بأن قائمة العميل تعتبر كاملة .

6 – قائمة عن طريق العميل تخطر المحامي بمسئولية عن إخطار الإدارة بحكم المحامي المرتبط بموضوع قانوني يتطلب الإفصاح في القوائم المالية .

7 – طلب بأن يحدد ويصف المحامون طبيعة أي أسباب خاصة بأي قيود على الاستجابة أو الرد .

الحصول على خطاب إقرار الإدارة Obtain Management Representation Letter

أثـــناء أداء مسار عملية المراجعة تقوم الإدارة بعمل أي إقرارات يقوم المراجع بطلبها ، بطـــريقة لـــيس بهـــا توسل بالاستجابة إلى استفسارات محددة ، وعندما ترتبط تلك الإقرارات

بأمور تعتبر جوهرية للقوائم المالية فأن المراجع يجب أن يبحث عن دليل إثبات مراجعة مؤيد ، وتقييم ما إذا كانت الإقرارات التي تم عملها عن طريق الإدارة تعتبر معقولة ومتسقة مع دليل إثبات آخر للمراجعة ، ودراسة ما إذا كان الأفراد الذين يقومون بعمل الإقرارات مؤهلين كفاية لعمل ذلك .

وقد نص المعيار الدولي للمراجعة رقم 580 على أن المراجع يجب أن يحصل على دليل إثبات عن إقرار الإدارة إقرارها بمسئوليتها عن التمثيل العادل للقوائم طبقا لإطار ملائم للتقرير المالي وأنها قد وافقت على القوائم المالية .

ويمكن للمراجع أن يحصل على دليل إثبات من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة الملائم ونسخه موقعه من القوائم المالية بالإضافة إلى الحصول على إقرار كتابي من الإدارة .

الإقرارات الكتابية من الإدارة Written Representations From Management

في الحالات التي لا يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن توجد خلالها أدلة إثبات مراجعة ملائمة وكافية ، فإن المراجع يجب أن يحصل على إقرارات كتابية من الإدارة عن أمور جوهرية للقوائم المالية ، ويقوم المراجع بالتوثيق في أوراق في المراجعة عن دليل إثبات لإقرارات الإدارة عن طريق تلخيص المناقشات الشفوية مع الإدارة أو عن طريق الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة ، أن احتمال وجود سوء تفاهم بين المراجع والإدارة يتم تخفيضه عندما يتم التأكيد على الإقرارات الشفوية كتابة عن طريق الإدارة .

شكل ومحتوى خطاب الإقرارات From and Content of Representations Letter

أن الإقرارات الكتابية يمكن أن تأخذ شكل خطاب إقرار من الإدارة أو شكل خطاب من المراجع يلخص فهمه لإقرار الإدارة، على أن يتم إقراره والتصديق عليه في حينه من الإدارة، أن خطاب إقرار الإدارة يجب أن يتم توجيهه إلى المراجع أو إلى حملة الأسهم في التقرير السنوي ، ويتعين أن يتضمن المعلومات التي قام المراجع بطلبها ، كما يجب أن يتم تأريخه بشكل ملائم في نفس التاريخ الخاص بتقرير المراجع على القوائم المالية وتوقيعه عليه .

أن أعضاء الإدارة الذين لديهم المسئولية الرئيسية عن المنشأة وجوانبها المالية عادة ما يتمثلون في المدير التنفيذي الرئيسي أو المدير المالي الرئيسي، يجب أن يقوم هؤلاء الأفراد بالتوقيع على ذلك الخطاب ، أن الأمور التي يتعين تضمينها في خطاب إقرار الإدارة تتمثل في الآتي :

1 – أقرار الإدارة بمسئوليتها عن العرض العادل للقوائم المالية .

2 – إتاحة كافة السجلات المالية والبيانات ذات الصلة .

3 – المعلومات المتعلقة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة .

4 – الخطط والأغراض التي قد تؤثر على القيمة المرحلة أو تبويب الأصول .

5 – الإفصاح عن الأرصدة التعويضية والاتفاقيات الأخرى المتضمنة القيود على الأرصدة النقدية .

يوضح الشكل رقم (15/5) نموذج لخطاب إقرار الإدارة إلى المراجع ، ويمكن القول بأنه إذا مـــا رفضـــت الإدارة أن توفر الإقرار الذي يعتبره المراجع ضروريا فإذا ذلك سوف يعتبر بمثابة قيد على النطاق وفقا للمعايير الدولية ، ويعتبر أيضا قيد في النطاق إذا ما قامت الإدارة بتوفـــير الإقرار شفويا إلا أنها رفضت أن تصدق عليه كتابة ، ويعني ذلك القيد في النطاق أن المراجع يجب أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي في تقرير المراجعة .

فحص الالتزامات الشرطية والارتباطات

Review For Contingent Liabilities and Commitments

يقصـــد بالالـــتزامات الشـــرطية الالتزامات المستقبلية المحتملة لأحد الأطراف الخارجية الخاصـــة بأحد القيم غير المعروفة الناتجة من نتيجة لأحد الأحداث السابقة على سبيل المثال أحد القرارات المعاكسة الصادرة من المحكمة بشأن الضرائب أو الدعاوى القضائية أو أوراق القـــبض المخصـــومة ، ويعتـــبر الإفصاح في الهوامش أو الإيضاحات المتممة للقوائم المالية مطلوبا إذا ما كانت هناك خسائر محتملة .

الظروف الخاصة بوجود التزام شرطي

Conditions For Existence of a Contingent Liability

هناك ثلاث ظروف تكون مطلوبة لوجود الالتزام الشرطي هي :

1 – أن يكون هناك سداد مستقبلي محتمل لأحد الأطراف الخارجية أو تخفيض مستقبلي محتمل للأصول .

2 – أن يكون هناك عدم تأكد عن مقدار المدفوعات أو تخفيض الأصول .

3 – أن النتيجة سوف يتم مواجهتها عن طريق بعض الأحداث المستقبلية .

شكل إيضاحي رقم (15/5)

خطاب إقرار الإدارة

شركة................

العنوان.............

التاريخ / /

أسم منشأة المحاسبة

العنوان

عزيزي السيد / ....

نقدم خطاب الإقرار المرفق طيه بالارتباط بمراجعتكم للقوائم المالية لشركة ....عن السـنة المنتهـية في 31 ديسمبر عام .... لأغراض التعبير عن الرأي عما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة أو تعرض بعدالة في كافة النواحي المادية (المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عام .... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقا للإطار الدولي للتقرير .

نقـر بمسـئولياتنا عن العرض العادل للقوائم المالية طبقا للإطار الدولي للتقرير المالي ، ونؤكد على الإقرارات التالية :

1 – عـدم وجود مخالفات مرتبطة بالإدارة أو بالعاملين الذين لديهم دورا جوهريا في النظم المحاسبية والرقابة الداخلية أو التي يمكن أن يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية.

2 – قمنا بتوفير كافة الدفاتر والسجلات الخاصة بالحسابات والقوانين المؤيدة لها بالإضافة إلى كافة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة .

3 – نؤكد على اكتمال المعلومات المقدمة والمرتبطة بتحديد الأطراف ذو العلاقة.

4 – أن القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية بما فيها الأستبعادات .

5 – أن الشـركة قد التزمت بكافة نواحي الاتفاقيات التعاقدية التي يمكن أن يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية في ظل عدم الالتزام .

6 – هـناك الـتزام بمتطلـبات السلطات الرقابية التنظيمية التي يمكن أن يكون لها اثر جوهري على القوائم المالية في ظل عدم الالتزام .

7 – بخصـوص الآتي لقد تم التسجيل على نحو ملائم – وحيثما يكون ذلك ملائما – فقد تم الإفصاح بشكل كاف في القوائم المالية بخصوص :

a) تحديد الأرصدة في المعاملات مع الأطراف ذو العلاقة .
b) الخسائر الناشئة عن بيع وشراء التعهدات .
c) الاتفاقيات والخيارات الخاصة بالأصول السابق بيعها .
d) الأصول المقدمة كرهون .

8 – ليس لدينا أي خطط أو نوايا من شأنها أن تغير بشكل جوهري القيمة الدفترية أو تبويب الأصول والالتزامات التي تم عكسها في القوائم المالية .

9 – ليس لدينا أي خطط للاستغناء عن خطوط المنتج أو أي خطط أخرى أو نوايا سوف تؤدي إلى زيادة أو ركود المخزون ولا يوجد أي مخزون تم تحديده بقيمة أكبر من صافي القيمة القابلة للتحقق .

10– أن الشركة لديها تبويب مقنع لكافة الأصول وليس هناك عائق أو رهن على أصول الشركة فيما عدا تلك التي تم الإفصاح عنها في الإيضاح رقم × المرافق للقوائم المالية .

الإجراءات التي تهدف إلى اختبار الظروف الطارئة

Procedures to Test for Contingencies

أن إجراءات المراجع التي تقم باختبار الظروف الطارئة لن يتم عملها فقط في الأيام الأخيرة من عمله ، ولكن يتعين أن يتم من البداية ، فمنازعات ضرائب الدخل وعمليات التفتيش عن طريق الحكومة أو سلطات الصناعة ومقدار التسهيلات الائتمانية البنكية غير المستخدمة تعتبر بوجه معروفة من بداية عملية المراجعة ، ويجب أن يشير إجراءات عمليات فحص العقود والمراسلات والاتفاقيات الائتمانية والاستفسارات من الإدارة إلى الظروف الطارئة المحتملة .

أن أحد إجراءات المراجعة التي تهدف إلي اكتشاف الظروف الطارئة تتمثل في الخطاب القانوني السابق مناقشته ، حيث يقوم المراجع بتحليل المصروفات القضائية والإيضاحات من المستشار القانوني والحصول على خطاب من المحامي الرئيسي عن موقف الدعاوى القضائية المعلقة ، كما توجد ثلاثة إجراءات أخرى تتمثل في فحص أوراق العمل وفحص خطابات الائتمان للتصديق على الأرصدة المستخدمة وغير المستخدمة بالإضافة إلى تقييم الالتزامات الطارئة المعروفة .

أن الظــروف الطارئــة التــي تمثل اهتمام المراجع من بين عدة أمور أخرى تتمثل في الدعــاوى القضــائية المعلقــة عن انتهاكات براءة الاختراع والتزامات المنتج أو التصرفات الأخــرى ، وضــمانات التزامات الآخرين ، وضمانات ما بعد بيع المنتج ، ومنازعات ضرائب الدخل بالإضافة إلى أوراق القبض المخصومة .

الارتباطات والتعهدات Commitments

وتــتماثل الارتــباطات والــتعهدات مع الالتزامات الطارئة ، حيث يقصد بالارتباطات أو الــتعهدات الاتفاقــيات التــي سوف يتم الاحتفاظ بها لمجموعة ثابتة من الظروف على سبيل المــثال شــراء أو بــيع منتج عند سعر محدد في تاريخ مستقبلي بغض النظر عما يحدث في الأربــاح أو الاقتصاد ككل ، وكأمثلة على تلك الارتباطات والتعهدات شراء مواد خام جديدة أو اســتئجار عقارات أو اتفاقيات الإتاوة ، واتفاقيات الترخيص والاتفاقيات الخاصة ببيع البضائع أو المنــتجات عــند ســعر ثابت ، وقد تكون هناك ارتباطات للعاملين في صورة مشاركة في الأرباح وخيارات الأسهم ومزايا الصحة وخطط المعاشات .

أن كافة الارتباطات الهامة عادة ما يتم أما وضعها معا في إيضاح مستقل أو تدمج معا في إيضاح مرتبط بالظروف الطارئة .

الأطراف ذات العلاقة Related Parties

تعتــبر الأطــراف ذات علاقة إذا ما كان لأحد الأطراف قدرة على السيطرة على الطرف الآخر أو إمكانية أن يكون لــه ممارسة تأثير جوهري على الطرف الأخر عند اتخاذ قــرارات مالــية وتشغيلية ، أن معاملات الطرف ذات العلاقة A related Party transactions تمثل تحويــل للموارد أو الالتزامات بين الأطراف ذات العلاقة بغض النظر عما إذا كان السعر قد تم تحميله وبالصورة العادلة أم لا.

أن هــناك جانبين لمعاملات الأطراف ذات العلاقة يتعين على المراجع أن يكون على علم بهمــا هما الإفصاح الكافي عن معاملات الطرف ذو العلاقة بالإضافة إلى الاحتمال الخاص بأن وجــود أطراف ذات علاقة يمكن أن تزيد من مخاطر غش الإدارة ، وقد تطلب المعيار الدولي للمحاســبة رقم (24) من المعايير الدولية للتقرير المالي الإفصاح عن طبيعة وحجم المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة ، ولا شك أن هناك عديد من الأسباب القانونية للمعاملات الجوهرية

مـــع الأطراف ذات العلاقة إلا أن المخاطر الخاصة بالمراجع تتمثل في أن الإدارة سوف تقوم بإخفـــاء المعـــاملات بين الأطراف ذات العلاقة مما قد يتسبب في عمل تحريف في الإفصاحات بمعنى أن الإفصاحات عن الطرف ذو العلاقة قد تكون غير كاملة .

الإجراءات التي إلي اكتشاف معاملات الطرف ذو العلاقة

Procedures to Discover Related Party Transactions

بسبب احتمال وجود معاملات لأطراف ذات علاقة يتعين على المراجع أداء إجراءات مراجعة مصـــممة للحصول على دليل إثبات مراجعة ملائم وكاف بخصوص مدى تحديد وإفصاح الإدارة عن الأطـــراف ذات العلاقـــة وأثـــر معـــاملات الطرف ذو العلاقة ، ومع ذلك لا يمكن أن يتوقع لعملية المـــراجعة أن تكتشـــف كافـــة معـــاملات الطرف ذو العلاقة ، ويجب أن تحدد إجراءات المراجعة الظـــروف التـــي تـــزيد من مخاطر التحريف أو التي تشير إلى حدوث التحريف الجوهري الخاص بالأطـــراف ذات العلاقـــة ، فـــإذا ما كانت تلك الظروف موجودة يتعين على المراجع أداء إجراءات معدلة أو ممتدة أو إضافية ، يبين الشكل الإيضاحي رقم (15/6) أمثلة على تلك الظروف والتي قد تشير إلى وجود أطراف ذات علاقة غير محددة سابقا .

وبصـــفة عامـــة يجب أن يفحص المراجع المعلومات المقدمة عن طريق المديرين والإدارة والتـــي تحدد معاملات الطرف ذو العلاقة ، كما يجب أن يكون يقظا للمعاملات الجوهرية الخاصة بالأطراف ذات العلاقة ، ويجب أن يفحص المراجع أيضا معلومات الإدارة التي تحدد أسماء كافة الأطراف ذات العلاقة المعروفة .

ويطلـــب مـــن المراجع في ظل المعيار الدولي للمحاسبة رقم 550 أداء الإجراءات التالية بالارتباط باكتمال تلك المعلومات :

1 – فحص أوراق العمل للسنة السابقة الخاصة بأسماء الأطراف ذات العلاقة المعروفة. 2 – فحص إجراءات المنشأة لتحديد الأطراف ذات العلاقة .

3 – الاستفسارات المتعلقة بارتباط المديرين والمسئولين التنفيذيين مع المنشأة الأخرى .

4 – فحـــص سجلات المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسين مع الحصول على قائمة بالمساهمين الرئيسين من سجل الأسهم .

5 – فحـــص محاضـــر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة والسجلات التنظيمية الملائمة الأخرى .

شكل إيضاحي رقم (15/6)

الظروف التي قد تشير إلى أطراف ذات علاقة غير محددة

أثـــناء أداء عملية المراجعة يحتاج المراجع أن يكون يقظا تجاه المعاملات التي تبدو غير عادية في الظروف المحيطة والتي قد تشير إلى وجود أطراف ذات علاقة غير محدودة سابقا ، وتتضمن الأمثلة على ذلك ما يلي :

1 – المعاملات التي قد يكون لها شروط غير عادية للتجارة على سبيل المثال أسعار غير عادية ، معدلات الفائدة ، الضمانات وشروط أعاده السداد .

2 – المعاملات التي ينقصها أسباب منطقية ظاهرة لحدوثها .

3 – المعاملات التي يختلف فيها الجوهر عن الشكل .

4 – المعاملات التي يتم تشغيلها بطريقة غير عادية .

5 – المعـــاملات ذات الحجم المرتفع أو الجوهرية مع عملاء أو موردين معينين بالمقارنة مع معاملات أخرى .

6 – لمعاملات غير المسجلة على سبيل المثال الحصول على خدمات إدارية بدون أي تحميل لتكلفتها .

6 – الاستفسار من المراجعين الآخريين المرتبطين حاليا بالمراجعة أو من المراجعين السابقين عن معرفتهم الإضافية بالأطراف ذات العلاقة .

7 – فحص الإقرارات الضريبية للمنشأة والمعلومات الأخرى المقدمة للسلطات الحكومية التنظيمية .

يجب على المراجع أيضا تنفيذ الإجراءات التي تحدد معاملات الطرف ذو العلاقة على سبيل المثال تلك التي يوضحها الشكل رقم (15/7) ، كما يجب أن يحصل المراجع على إقرار كتابي من الإدارة (كجزء من خطاب إقرار الإدارة) يتعلق باكتمال المعلومات المقدمة والمتعلقة بتحديد الأطراف ذات العلاقة وكفاية الإفصاح عن الطرف ذو العلاقة في القوائم المالية ، فإذا لم يكن المراجع قادرا على الحصول على دليل إثبات بخصوص الأطراف ذوى العلاقة ومعاملاتهم أو الاستنتاج بأن الإفصاح عنهم في القوائم المالية غير كافيا يجب على المراجع أن يعدل تقرير المراجعة .

15/4 الفحص الخاص باكتشاف الأحداث اللاحقة

Review for Discovery of Subsequent Events

يمثل فحص الأحداث اللاحقة إجراءات المراجعة المؤداة عن طريق المراجعين لتحديد وتقييم الأحداث اللاحقة ، أن الأحداث اللاحقة تمثل المعاملات والأحداث وثيقة الصلة التي حدثت بعد تاريخ الميزانية والتي تؤثر على العرض العادل أو الإفصاح للقوائم المالية محل المراجعة ، في ظل المعيار الدولي للمراجعة رقم 560 يجب على المراجع دراسة أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية وعلى تقرير المراجع .

أنواع الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية

Types of Events After the Balance Sheet Date

يتعامل المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (10) مع معالجة أحداث القوائم المالية سواء المفضلة أو غير المفضلة التي تحدث بعد نهاية الفترة ، فهو يتعامل مع نوعين من الأحداث هما :

1 – تلك التي توفر دليل إثبات إضافي عن الظروف التي توجد بعد نهاية الفترة.

2 – تلك التي تعتبر مؤشر للظروف التي تنشأ بشكل لاحق في نهاية الفترة .

يتطلب النوع الأول تعديل القوائم المالية بينما يستلزم النوع الثاني يتطلب الإفصاح عنه إذا ما كان جوهريا .

شكل إيضاحي رقم (15/7)

الإجراءات التي تهدف إلى تحديد معاملات الأطراف ذوي العلاقة

أثـناء أداء عملية المراجعة يقوم المراجع بتنفيذ الإجراءات التي قد تحدد وجود المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة ، وتتضمن الأمثلة المرتبطة ما يلي :

1 – أداء اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة .

2 – فحص محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة .

3 – فحـص السـجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات أو الأرصدة الضخمة أو غيـر العادية وإعطاء انتباه خاص إلى المعاملات التي يتم الاعتراف بها عند أو قرب نهاية فترة التقرير .

4 – فحص مصادقات القروض والاقتراض من البنوك ، حيث قد يشير مثل ذلك الفحص إلى وجود علاقة ضامن ومعاملات أخرى للطرف ذو العلاقة .

5 – فحـص معـاملات الاسـتثمار على سبيل المثال شراء أو بيع أسهم ملكية من شركة مساهمة أو منشأة أخرى .

الأحداث المرتبطة بالظروف التي توجد بعد نهاية الفترة

Events Relating to Conditions that Existed at Period End

أن الأحـداث المرتبطة بحالة الأصول والالتزامات التي توجد في نهاية الفترة قد تتطلب تعديل القوائـم المالـية ، علـى سـبيل المثال قد يتم عمل تعديلات مقابل الخسارة الناتجة أو المرتبطة بحسـابات المدينين التجاريين التي يتم التأكيد عليها عن طريق إفلاس العميل الذي يحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية ، وهناك أمثلة أخرى عن تلك الأحداث التي تتطلب تعديل القوائم المالية هي :

1 – تسوية التقاضي عند مقدار مختلف عن المقدار المسجل في الدفاتر والسجلات .

2 – التصرف في الآلات غير المستخدمة في الأعمال عند سعر أقل من القيمة الدفترية الحالية.

3 – بيع الاستثمارات عند سعر أقل من التكلفة المسجلة .

الأحداث غير المؤثرة علي الظروف حتى نهاية الفترة

Events Not affecting Conditions at Period end

أن الأحـداث التي تقع في النوع الثاني – بمعنى تلك التي لن تؤثر على حالة الأصول أو الالتزامات في تاريخ الميزانية العمومية ولكنها تكون ذات أهمية حيث أن عدم الإفصاح عنها سـوف يؤثر على قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ التقييمات والقرارات الصحيحة ، ومن ثم يجب أن يتم الإفصاح عنها ، وكأمثلة على ذلك النوع من الأحداث تتمثل في الآتي :

1 – التخفـيض فـي القيمة السوقية للأوراق المالية التي يتم الاحتفاظ بها كاستثمارات مؤقتة أو لإعادة بيعها .

2 – إصدار السندات أو استثمارات حقوق الملكية .

3 – التخفـيض فـي القـيمة السوقية للمخزون كنتيجة لإجراءات حكومية تحظر البيع الإضافي للمنتج .

4 – خسارة مخزون غير مؤمنة نتيجة لحدوث حريق .

الأحداث حتى وقت تاريخ تقرير المراجعة

Events up to the date of the Auditors Report

يجـب أن يؤدي المراجع إجراءات مصممة بهدف الحصول على دليل إثبات مراجعة كاف وملائم بأن كافة الأحداث حتى نهاية تقرير المراجع تتطلب أجراء تعديل أو إفصاح في القوائم المالية .

أن بعض من تلك الإجراءات يتم وضعها في الشكل الإيضاحي رقم(15/8)، وعندما يصبح المـــراجع علـــى علـــم بالإحداث التي تؤثر جوهريا على القوائم المالية فإن المراجع يجب أن يـــدرس عمـــا إذا كانـــت تلك الأحداث قد تم المحاسبة عنها على نحو صحيح والإفصاح عنها بشكل كاف في القوائم المالية .

الأحداث بين تاريخ الميزانية العمومية وإصدار القوائم

Events Between the Balance Sheet Date and the Issuance of the Statements

أن المـــراجع ليس عليه أي مسئولية لأداء أجراء أو عمل أي استفسار بخصوص القوائم المالـــية بعـــد تاريخ تقرير المراجع ، أثناء تلك الفترة تعتبر مسئولية الإدارة أخطار المراجع بالحقائق التي قد تؤثر على القوائم المالية ، ومع ذلك إذا ما أصبح المراجع على علم بحقيقة يمكـــن أن تؤثر جوهريا على القوائم المالية أثناء تلك الفترة ، فأنه يجب أن يناقش الأمر مع الإدارة لدراسة احتمال تعديل القوائم المالية القائمة .

متى تعدل الإدارة القوائم المالية

When Management Amends the Financial Statements

عـــندما تعـــدل الإدارة القوائم المالية فإن المراجع سوف ينفذ الإجراءات الضرورية في الظـــروف المحـــيطة ، وسوف يزود الإدارة بتقرير جديد عن القوائم المالية المعدلة مع عدم تحديـــد تاريخ مبكر قبل تاريخ التوقيع أو الموافقة على القوائم المالية المعدلة ، يوضح الشكل رقم(15/8) الإجراءات التي سوف يتم التوسع فيها لتاريخ تقرير المراجع الجديد .

متي لا تقوم الإدارة بتعديل القوائم المالية

When Management Does not Amend the Financial Statements

عندما لا تقوم الإدارة بتعديل القوائم المالية في ظل الظروف التي من خلالها يعتقد المراجع أنها تحتاج أن يتم تعديلها وألا يتم نشر تقرير المراجع ، فإن المراجع يجب أن يعبر عن رأي متحفظ أو رأي عكسي ، فإذا تم نشر تقرير المراجع للجهة الحكومية للمنشأة فأن المراجع يجب أن يخطر هؤلاء الأشخاص بعدم إصدار القوائم المالية وتقرير المراجع ، فإذا تم إصدار القوائم المالية لاحقا للمنظمين أو للجمهور فإن المراجع يحتاج أن يأخذ تصرف لمنع الاعتماد على تقرير المراجع .

شكل إيضاحي رقم (15/8)

الإجراءات التي تحدد الأحداث التي قد تتطلب تعديل أو إفصاح في القوائم المالية

أن الإجراءات التي تحدد الأحداث التي قد تتطلب تعديل أو إفصاح في القوائم المالية التي سوف تؤدي قرب تاريخ تقرير المراجع – متى كان ذلك عمليا تتضمن عادة ما يلي :

- فحص الإجراءات التي قررتها الإدارة للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها .
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان المراجعة أو اللجان التنفيذية بعد نهاية الفترة والاستفسار عن الأمور التي تم مناقشتها في الاجتماعات التي لم يتم أتاحتها بعد في محاضر الاجتماعات .
- الاستفسار أو امتداد الاستفسارات السابقة شفوية أو مكتوبة من محامي المنشأة بخصوص الدعاوى القضائية والمطالبات .
- الاستفسار من الإدارة عما إذا كان هناك أي أحداث لاحقة قد حدثت والتي تؤثر على القوائم المالية ، وكأمثلة على الاستفسارات من الإدارة عن أمور محددة ما يلي :

1 – الحالة الحالية للبنود التي تم المحاسبة عنها على أساس تاريخ مبدئي أو تاريخ غير حاسم.

2 – ما إذا كان هناك ارتباطات أو اقتراض أو ضمانات جديدة تم الدخول فيها .

3 – ما إذا كان قد حدث مبيعات للأصول أو تم التخطيط لبيعها .

4 – ما إذا كانت إصدار أسهم جديدة أو عقود وسندات أو اتفاقيات في الاندماج أو التصفية قد تم عمله أو تم التخطيط فيها .

5 – ما إذا كان أي أصول قد تم الاستيلاء عليها عن طريق الحكومة أو تم تدميرها على سبيل المثال عن طريق الفيضان أو الحريق .

6 – ما إذا كان هناك أي تطويرات مرتبطة بمجالات المخاطر أو الظروف الطارئة .

7 – ما إذا كان هناك تعديلات محاسبية غير عادية قد تم عملها أو تم التفكير فيها .

8 – ما إذا كان هناك أي أحداث قد وقعت أو من المحتمل أن تقع والتي سوف تدعو للتساؤل إذا كان تلك الأحداث تطعن في صحة افتراض الاستمرارية .

اكتشاف حقائق بعد أن يتم إصدار القوائم المالية (بعد اجتماع المساهمين)

Discovery of Facts After the Financial Statements have Been Issued

بعــد أن يتم إصدار القوائم المالية فإن المراجع ليس عليه التزام لعمل أي استفسار بخصوص تلــك القوائم المالية ، ومع ذلك بعد أن يتم إصدار القوائم المالية وأصبح المراجع على علم بحقيقة موجــودة في تاريخ تقرير المراجع والتي لو كانت معروفة فقد تجعل المراجع يصدر تقرير مراجعة معدل ، ويجب علي المراجع أن يناقش ذلك مع الإدارة مع دراسة تعديل القوائم المالية .

يجــب أن يتضمن تقرير المراجع الجديد فقرة التأكيد على أمر معين Emphasis of a matter Paragraph يشــير إلى إيضاح على القوائم المالية يناقش فيه بشكل أكثر توسعا السبب وراء تعديل القوائم المالية السابق إصدارها والى التقرير الذي أصدر مبكرا عن طريق المــراجع ، فــأن تقريــر المــراجع الجديد سوف يتم تحديد تاريخه ليس في مبكر في تاريخ الموافقــة على القوائم المالية المعدلة، وسوف يتم التوسع في الإجراءات المحددة في الشكل رقم(15/8) عادة حتى تاريخ تقرير المراجع الجديد .

15/5 فحص القوائم المالية وأي تقارير أخرى ذات أهمية

Review Financial Statement and Other Report Material

يتضمن الفحص النهائي للقوائم المالية إجراءات تهدف إلي تحديد ما إذا كانت إفصاحات القوائــم المالية والإفصاحات الأخرى المطلوبة (لحوكمة الشركة ، وتقارير الإدارة...) تعتبر كافية ، أن المراجع يعتبر مسئولا عن كافة المعلومات التي تظهر في القوائم المالية المراجعة ، ولذلــك فــأن المراجع يجب أن يتبين أيضا ما إذا كان هناك أي عدم اتساق أو أية اختلافات فيما بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية .

إفصاحات القوائم المالية Financial Statement

هناك اعتبار هام عند استكمال عملية المراجعة يتمثل في تحديد ما إذا كانت الإفصاحات في القوائــم المالــية كافــية أم لا ، أن الإفصاح الكافي يتضمن مراعاة كافة القوائم المالية متضمنا الإيضاحات المرتبطة والمتممة لها .

فــي ظــل قانون Sarbanes-Oxley يكون علي المراجعين مسئولية دراسة إيضاحات معيــنة بالقوائم المالية ترتبط بتلك القوائم المالية ، في ظل القسم رقم 404 يتطلب القانون أن

يتم تضمين كل تقرير سنوي لشركة عامه مسجلة بالبورصة يتضمن تقرير للرقابة الداخلية ، حيـث يجب أن يحدد التقرير مسئولية الإدارة عن وضع والاحتفاظ بهيكل رقابة داخلية كافية ، كما يتضمن تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية للقوائم المالية للشركة ، أن كـل منشـأة من منشآت المحاسبة العامة التي تقوم بإعداد أو إصدار تقرير مراجعة لتلك الشـركات طـبقا للمعـيار الثاني الصادر عن طريق مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة PCAOB يجب أن تصدق على وتقرر عن التقييم الذي تقوم الإدارة بعمله ، كما يجب أن تفصـح الشـركات عـن كافة التعديلات التصميمية الجوهرية والمعاملات خارج الميزانية العمومـية بحيـث لا تتضمن المعلومات في أي تقرير إيضاح غير حقيقي عن حقيقة جوهرية ومطابقتها مع الموقف المالي للشركة .

استمرار الإفصاح الكاف Adequate Disclosure Ongoing

أن فحـص الإفصـاح الكافي يعتبر نشاط مراجعة مستمر ، على سبيل المثال كجزء من مـراجعة حسـابات المدينيـن يجب على المراجع أن يكون على علم بالحاجة إلى الفصل بين أوراق القبض والقيم المستحقة من الشركات الشقيقة وحسابات المدينين التجاريين المستحقة مـن العملاء ، حيث أن كافة تلك الحسابات تتطلب إفصاحات مختلفة ، علاوة على ذلك يتعين أن يكـون هـناك فصل بين حسابات المدينين الجارية وغير الجارية ، والإفصاح عن التوريق وأوراق القـبض المخصومة ، أن أحد الأجزاء الهامة من التحقق عن كافة أرصدة الحسابات تتمثل في تحديد ما إذا كانت معايير المحاسبة المالية قد تم تطبيقها على أساس ثابت ومتسق مقارنة مع نظيرها في العام السابق .

القائمة الاختبارية لإفصاح القوائم المالية

Financial Statement Disclosure Checklist

أن كثير من منشآت المراجعة تستخدم قائمة اختبارية لإفصاحات القوائم المالية، حيث يقوم الشريك أو المدير المستقل بتصميم قوائم الاستقصاء هذه لتذكير المراجع بمشاكل الإفصاح العامة التـي يتم مواجهتها في عمليات المراجعة ، وأيضا لأغراض تسهيل الفحـص النهائي لإجمالي عملـية المـراجعة ، يظهـر الشكل الإيضاحي رقم (15/9) قائمة اختبارية جزئية للإفصاح في القوائـم المالـية ، وبطبـيعة الحـال فـإن أي جوانب مراجعة التكليف تتطلب مزيد من الخبرة المتخصصة في المحاسبة مقارنة بما يمكن أن يتم الحصول عليه من القائمة الاختبارية .

شكل إيضاحي رقم (9/ 15)

قائمة اختبارية لإفصاح المخزون في القوائم المالية

1 – هل الإفصاحات التالية قد تم تضمينها في القوائم المالية أو الإفصاحات المتممة لها ؟

a) السياسات المحاسبية المستخدمة عند قياس المخزون متضمنا طريقة التكلفة المستخدمة .

b) إجمالي القيمة الدفترية المرحلة للمخزون والقيمة الدفترية المرحلة في التبويبات .

c) تحديد قيمة القيمة الدفترية المرحلة للمخزون عند صافي القيمة القابلة للتحقق.

d) قيمة أي قيد عكسي لشطب قيم الاعتراف به كدخل في الفترة .

e) الظروف أو الأحداث التي تؤدي إلى شطب المخزون .

f) القيمة الدفترية المرحلة للمخزون المرهون كضمان للالتزامات .

2 – هل القوائم المالية قد أفصحت عن أيا من :

a) تكلفة المخزون المعترف بها كمصروفات أثناء الفترة .

b) تكاليف التشغيل الواجبة التطبيق على الإيرادات والمعترف بها كمصروفات أثناء الفترة والتي يتم تبويبها وفقا لطبيعتها ؟

إفصاحات حوكمة الشركة Corporate Governance Disclosures

هـــناك اهتمام عالمي النطاق في الوقت الحالي عن طريق المساهمين بأن الشركات يجب أن يـــتم حوكمتها ، وقد أدى ذلك إلى وجود متطلب يتعين بموجبه أن تلتزم الشركات المسجلة فـــي بورصـــة لـــندن بالتقرير عن أنها تتبع دليل أفضل ممارسة Best Practice ، والذي تم اقـــتراحه عـــن طريق لجنة كادبوري Cadbory Committee ، حيث تطلبت بورصة لندن من كافـــة الشـــركات المسجلة في المملكة المتحدة الالتزام المستمر للتسجيل والنص عما إذا كانت تلتزم بدليل الممارسة الأفضل مع إعطاء أسباب لأي مجالات عدم الالتزام .

أن مجالات الاهتمام الأفضل للمراجعين تتمثل في المتطلبات الخاصة بتقرير المديرين عن الرقابة الداخلية والاستمرارية .

أن دلـــيل أفضل ممارسة لبورصة لندن تنص على أن المديرين يجب أن يقوموا بالتقرير عـــن فعالـــية نظـــام الـــرقابة الداخلية للشركة وان المنشأة مستمرة في مزاولة أعمالها مع الافتراضات المدعمة أو التحفظات كلما كان ذلك ضروريا .

الإفصاحات عن حوكمة قانون Sox Governance Disclosures Sarbanes-Oxley

فـــي ظل قانون Sarbanes-Oxley فإن علي المراجعين مسئولية بخصوص إفصاحات معيـــنة عن الحوكمة المرتبطة بالقوائم المالية ، ويجب أن تقوم الشركة أيضا بالإفصاح عمـــا إذا هـــناك أســـباب أم لا عـــن لماذا يتم تبني دليل الأخلاقيات Code of Ethics للمديرين الماليـــن الرئيســـيين الواجـــبة التطبيق على مديريها ومراقبيها الماليين الرئيسين أو الأشخاص الذيـــن يقومـــون بأداء وظائف مماثلة للمحاسبة ، أن القسم رقم 407 من القانون يتطلب أن تقـــوم الشـــركة بالإفصاح عما إذا كانت هناك أسباب أم لا تتعلق بما إذا كانت لجنة المراجعة تضم على الأقل من أحد الأعضاء يعتبر خبير مالي أم لا .

وفي البلاد الأخرى حدثت تطورات مماثلة ، على سبيل المثال في فرنسا وهولندا وجنوب أفريقيا ، وكذلك يتم نشر ومناقشة التقارير الخاصة بحوكمة الشركة على مدى واسع .

المعلومات الأخرى في التقارير السنوية Other Information in Annual Reports

يـــنص المعـــيار الدولـــي للمراجعة رقم 720 على أن المراجع يجب أن يقرأ المعلومات الأخـــرى (في مستندات متضمنة قوائم مالية مراجعة) لتحديد الاختلافات ذات الأهمية النسبية

مع التقارير المالية ، تتضمن المعلومات الأخرى التي ليس للمراجع أية مسئولية على التقرير عـنها ، إلا أنـه يجب أن يتم اختبارها لأغراض التعرف عن وجود اختلافات أو عدم اتساقات جوهـرية في مستندات على سبيل المثال التقرير السنوي ، ذلك التقرير الذي يتم أعداده عن طريق الإدارة أو مجلس الإدارة عن أعمالها وعن الملخص المالي أو بيانات العمل أو النفقات الاستثمارية المخططة والمؤشرات المالية وأسماء المديرين والبيانات الربع السنوية المختارة والمستندات المستخدمة في طرح الأوراق المالية .

عدم الاتساق ذو الأهمية النسبية Material Inconsistency

يوجد عدم الاتساق ذو الأهمية النسبية عندما تتعارض المعلومات الأخرى مع المعلومات المتضـمنة فـي القوائـم المالية المراجعة ، وقد ينشأ عدم الاتساق الجوهري مشكوك حول اسـتنتاجات المـراجعة التي تم التوصل إليها من أدلة إثبات المراجعة التي تم الحصول عليها والتي الممكن أن تكون أساس رأي المراجع عن القوائم المالية .

فـإذا حـد المراجع وجود عدم اتساق جوهري عند قراءة المعلومات الأخرى فانه يجب أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية المراجعة أو المعلومات الأخرى تحتاج إلى تعديلها ، فإذا ما كان الـتعديل ضـروري في المعلومات الأخرى ورفضت الإدارة أن تقوم بذلك التعديل ، فإن المراجع يجـب أن يـدرس تضـمين فقـرة تأكيد عن الموضوع في تقرير المراجع تصف عدم الاتساق الجوهري أو أخذ أي تصرفات أخرى ، وإذا ما كان التعديل ضروريا في القوائم المالية المراجعة ورفضت المنشأة السماح بإجراءه، فأن المراجع يجب أن يعبر عن رأي متحفظ أو رأي عكسي.

التحريف ذو الأهمية النسبية للحقيقة Material Misstatement of Fact

إذا ما أصبح المراجع على علم بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها تتضمن تحريف جوهري للحقـيقة ، فإنـه يجب أن يناقش الأمر مع إدارة الشـركة ، فـإذا مازال المراجع يعتقد أن هـناك تحـريف ظاهر للحقيقة ، فإنه يجب أن يطلب من الإدارة الاسترشاد برأي طرف ثالث مؤهل على سبيل المثال المستشار القانوني للمنشأة ، كما يجب أن يدرس تلك النصيحة التي تم الحصول عليها ، فإذا مازالت الإدارة ترفض تصحيح التحريف فإن المراجع يجب أن يأخذ التصرف الملائم والذي قد يتضمن أخطار مجلس الإدارة .

15/6 إجراءات إنهاء عملية المراجعة Warp-up Audit Procedures

وهي تتمثل في تلك الإجراءات التي يتم أداتها عند نهاية عملّية المراجعة والتي لا يمكن أن يتم أجرائها قبل إتمام أعمال المراجعة الأخرى .

تتضمن إجراءات الإنهاء : فحص الإشراف ، والإجراءات التحليلية النهائية (التي تم مناقشتها في الفصل التاسع بعنوان الإجراءات التحليلية) ، وفحص أوراق العمل ، تقييم نتائج المراجعة عن التحريفات ذات الأهمية النسبية وموافقة العميل على قيود التسوية ، وفحص الالتزام بالقوانين والالتزامات ، بالإضافة إلى تقييم استمرارية الشركة في مزاولة أعمالها ، يلخص الشكل الإيضاحي رقم (15/10) إجراءات الإنهاء التي يتم عادة الاضطلاع بها .

فحص الإشراف Supervisory Review

تبدو إجراءات الإنهاء مع فحص المحاسب الرئيسي المسئول لعمل المحاسبين التنفيذيين، وبدورة يقوم الشريك أو المدير المسئول عن المراجعة بفحص العمل المقدم عن طريق المحاسب المسئول ، وغالبا بالنسبة لعمليات المراجعة الكبيرة يتم أداء فحص إضافي عن طريق أحد الشركاء أو المديرين غير العاملين في التكليف بغرض تقديم تقييم موضوعي للالتزام بمعايير منشأة المراجعة (ومعايير قانون Sarbanes-Oxley حيثما يكون ذلك واجب التطبيق) ، وبالنسبة لمنشآت المراجعة ذات المكاتب المتعددة من الممارسة الشائعة لفحص أعضاء فريق المراجعة أن يتم زيارة المكاتب المختلفة دوريا مع فحص تكليفات مختارة .

قبل ختام عملية المراجعة فإن المحاسب المسئول أو الرئيسي يجب أن يتأكد من أن كل مراحل العمل قد تم الانتهاء منها طبقا لمذكرة تخطيط المراجعة ، وأن إجراءات المراجعة واجبة التطبيق قد تم إنهاؤها بشكل مقنع ، وان أهداف المراجعة قد تم الوفاء بها ، وان كافة ذلك قد تم أداله طبقا للمعايير الدولية للمراجعة ، وأن أوراق العمل تعكس الاستنتاجات المؤيدة لرأي المراجعة .

شكل إيضاحي رقم (15/10)

الإجراءات النمطية للإنهاء

فحص الإشراف Supervisory Review

- قيام الشريك أو المدير المسئول بفحص عمل المحاسبين الأعضاء التنفيذيين .
- قيام المدير بفحص عمل المحاسب المسئول .
- قيام الشريك فحص عمل المدير .

أداء الإجراءات التحليلية Doing Analytical Procedures

- فحص الاتجاهات والمؤشرات الهامة .
- فحص نتائج المراجعة غير المتوقعة .

فحص أوراق العمل Review Working Papers

- أن يتم الفحص عن طريق أحد الأعضاء المستقلين لمنشأة المراجعة .
- أن يتم الفحص لنتائج اختبارات المراجعة .
- أن يتم الفحص للتحقق من كفاية أدلة إثبات المراجعة .
- عمل قائمة اختبارية كاملة للتكليف .
- عمل ورقة عمل للأخطاء غير المعقولة .

تقييم نتائج المراجعة عن التحريف الجوهري
Evaluation audit Findings for Material Misstatements

- إنهاء إتمام الخطوات في برنامج المراجعة .
- تحديد التحريفات النقدية في القوائم المالية .
- اقتراح تعديلات على القوائم المالية .

موافقة العميل على قيود التسوية Client approval of Adjusting Entries

- موافقة العميل على اقتراح تعديل القيود .
- الحصول على موافقة العميل عن كافة التعديلات المقترحة وإعادة تبويب قيود اليومية .

فحص القوانين واللوائح Review Laws and Regulations

- فحص التغيرات الحديثة في القوانين واللوائح .
- اختبار الالتزام باللوائح .

تقييم استمرار المنشأة في مزاولة نشاطها
Evaluation of Entity's Continuance as a Going Concern

- فحص المؤشرات العادية للمخاطر .
- أداء الإجراءات التحليلية .
- تحديد ما إذا كان مشاكل الاستمرارية يمكن أن يتم التخفيف عنها عن طريق عوامل أخرى.

حسم مشاكل الفحص Resolution of Review Questions

عادة ما سوف تتطلب حسم مشاكل الفحص المطروحة عن طريق المدير أو الشريك مزيد من التوثيق المكثف والتفسير في أوراق العمل ، تلك المرحلة عن الفحص سوف تتضمن عادة إتمام قائمة اختباريه للمكتب لتحديد أن كافة معايير التقرير قد تم الالتزام بها ، يمثل الشكل الإيضاحي رقم (15/11) قائمة اختباريه للفحص ، كما يمثل الشكل الإيضاحي رقم (15/12) قائمة اختباريه للفحص المستخدم عن طريق هؤلاء الفاحصين المستقلين عن عملية المراجعة .

أن أوراق العمل تعتبر سجل لتخطيط المراجع وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المؤداة ، ونتائج تلك الإجراءات والاستنتاجات التي تم التوصل إليها من دليل الإثبات الذي تم الحصول عليه ، وقد تكون أوراق العمل في شكل بيانات مخزونة في وسيلة أو وسائط ورقية أو إلكترونية أو فيلمية أو أي وسيلة أخرى .

المساعدة في الأشراف والدعم الرئيسي لرأي المراجعة
Aid in Supervision and Primary Support for Audit Opinion

تستخدم أوراق العمل لأداء وظيفتين رئيسيتين هما : المساعدة في أداء عملية المراجعة والإشراف عليها بالإضافة إلى أنها تعد بمثابة دعم رئيسي لرأي المراجعة لاسيما في إيضاح أن المراجعة قد تم أدائها طبقا للمعايير الدولية للمراجعة .

أن أوراق العمل تمثل مساعدة مادية في تسجيل نتائج اختبارات المراجعة ، على سبيل المثال تسجيل توقيت أخذ عينه المراجعة ، تسجيل البنود محل المعاينة، كما يجب أن يتم توثيق أجراء العمليات الحسابية ، وحيث أن المشرفين الذين يؤدون بضعة من اختبارات المراجعة يتخذون القرارات النهائية بخصوص رأي المراجعة فإن أوراق العمل تعمل بمثابة الأساس لتقييم دليل الإثبات المتاح ، وبعد أن يتم إعطاء رأي المراجعة فأن أوراق العمل تعتبر الإثبات المادي الوحيد بان المراجع قد قام بأداء عملية مراجعة كافية ، حيث أن المستندات الأصلية والسجلات المحاسبية تظل مع العميل .

يتم فحص أوراق العمل لأغراض تحديد كفاية دليل الإثبات ، أن دليل الإثبات المسجل في أوراق العميل يجب أن يتسم بالملائمة والشرعية ، وتعتبر الملائمة على نحو كبير مسألة تمثل العلاقة بين دليل الإثبات وتأكيد القوائم المالية المرتبط، على سبيل المثال إذا تعلق التأكيد بوجود أحد الأصول فأن الفاحص يجب أن يكتشف أن المراجع قد اختار البنود المتضمنة في رصيد الحساب ، كما أنه قام بفحصها ماديا وقام بالمصادقة على تلك البنود .

شكل إيضاحي رقم (15/11)

قائمة اختبارية للفحص

العميل تاريخ الأقفال	نعم	لا	تعليقات
(1) أسئلة عامة General Questions 1 – هل قمت بفحص ملفات أوراق العمل ؟			
(2) هل أنت مقتنع بأن : a) أن الأحكام والاستنتاجات التي توصلت إليها مدعمة بدليل إثبات موثق ؟ b) أن ملفات أوراق العمل لا تتضمن أية بيانات غير محسومة لمصالح المنشأة ؟ c) هل تم تلخيص التغيرات الملائمة في الفحص التالي إذا ما كان هناك أيا منها ؟			
3) هل أوراق العمل تتضمن توثيق كاف عن : a) التغيرات في السياسات المحاسبية ؟ b) الاتساق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما أو أي أساس محاسبي شامل آخر – إذا ما كان ذلك ملائما ؟ c) تلخيص وجود تغيرات ملائمة في الفحص التالي – إذا ما كان هناك أيا من ذلك ؟			
(4) هل قمت بفحص استنتاج المراجع عن كافة البنود الجوهرية في القوائم المالية ؟			
(5) تأسيسا على فحصك ومعرفتك بالعميل هل القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي للشركة ونتائجها المالية وتدفقاتها النقدية ؟			
(6) هل العمل المؤدي يتسق مع الترتيبات التي تم عملها مع العميل ؟			
(7) هل العمل المؤدي يتفق مع سياسات الرقابة على جودة المنشأة في كافة النواحي المادية ؟			
(8) هل تم فحص توثيق أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب عن طريق متخصص مؤهل بالكمبيوتر ؟			
(9) هل تم أتمام نماذج تقييم الوظيفة المطلوب ؟			
II القوائم المالية Financial Statements (1) هل أسم الشركة دقيق ؟			
(2) هل تواريخ الميزانية العمومية والفترة المغطاة عن طريق قوائم الدخل وحقوق الملكية والتدفقات النقدية دقيقة ؟			
(3) هل كافة الحقوق المادية التي تعتبر ضرورية لجعل القوائم المالية غير مضللة قد تم الإفصاح عنها على نحو كاف ؟			
(4) هل تم تقييم ومعالجة والإفصاح عن كافة الأحداث اللاحقة الجوهرية أو غير العادية على نحو صحيح ؟			

(5) هـل هـناك إفصـاح كافـي في الإيضاحات المتممة وهل قامت تلك الإيضاحات بتوصيل كافة الحقائق بوضوح ؟			
(6) هل تحتفظ القوائم المالية بطريقة موحدة للشكل والعناوين والظهور بوجه عام ؟			
(7) هل أنت مقتنع بأن المعلومات الأخرى المتضمنة تتفق مع القوائم المالية وتقرير المراجع؟			
III تقرير المراجعة The Audit Report			
(1) هل تم توجيه تقرير المراجعة إلى الطرف الملائم ؟			
(2) هل تم صياغة تقرير المراجع على نحو صحيح ؟			
(3) هل تم تضمين فقرة إيضاحية في عندما تكون القوائم المالية غير منسقة ؟			
(4) هل تاريخ تقريرنا صحيح ؟			
(5) هـل أي تـاريخ في الإيضاحات المتممة تحديد خاص تجاه تاريخ تقريرنا وهل تم عكسه على نحو ملائم في تاريخ ثنائي ؟			
(6) هل الخيارات في المعلومات المالية المتممة صحيح وتم تدعيمه عن طريق فحص المراجع؟			
(7) هل الإفصاحات في الرأي والقوائم المالية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية كافية ؟			
(D) علاقات العميل Client Relations			
(1) هل قمنا بأداء التكليف طبقا للترتيبات ؟			
(2) هـل أنت مقتنع بأن عملية المراجعة لم تفصح عن أي شكوك عن وجود مخالفات أو تصرفات غير قانونية ؟			
(3) هل أنت مقتنع بأن العميل قادر على الاستمرار في مزاولة نشاطه ؟			
(4) هل تم عمل ترتيبات : a) لفحص العميل والموافقة على التعديلات المقترحة ؟ b) للعميل لفحص مسودة التقرير ؟ c) لتوصيل ظروف واجبة التقرير عنها ومواطن ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية؟			
(5) هل تم تلخيص المقترحات الخاصة بخطاب الإدارة ؟			
(6) هل أنت مقتنع بأن ليس هناك مشكلة غير عادية للعميل تم ذكرها أثناء المراجعة ؟			
(E) أنتاج التقرير Report Production			
(1) هـل هناك تعليمات متعلقة بتشغيل التقرير متضمنا نوع التقرير ، ورقم العميل ، إعداد النسخ المطلوبة ، والتاريخ المستحق وتعليمات التسليم ؟			
(2) هل نوع التقرير وشكله يتفق بشكل ملائم مع المعايير التي تم إقرارها لكافة التقارير ؟			
(3) هل صيغة التقرير ولغته بسيطة وموجزة ؟			

أعد عن طريق شريك المراجعة

التاريخ / /

شكل إيضاحي رقم(12/ 15)

قائمة اختبارية لفحص مستقل

العميل تاريخ الأقفال	نعم	لا	تعليقات
(1) هـل تـم إجـراء فحص أداء وإدارة التكليف ، وهل تم إتمام قوائم الاستقصاء الملائمة والتوقيع عليها؟			
(2) هل تم حسم كافة الاستثناءات المذكورة في قوائم الاستقصاء التي سبق مناقشتها بعالية ؟			
3) هل حصلنا على خطاب إدارة ملائم ، وخطاب تمثيل قانوني وخطاب تمثيل العميل ؟			
(4) هل قمت بفحص الاكتمال والمشاكل غير العادية ؟			
(5) هـل تم أعداد برنامج مراجعة وموازنة زمنية وملخص زمني والموافقة عليه واستخدم على نحو ملائم ؟			
(6) هل تم فحص كافة مجالات المشاكل على نحو كاف وهل تم توثيق الاستنتاجات على نحو صحيح؟			
(7) هل تداخلت مع الإجراءات البديلة المستخدمة لإقناعنا عندما تنحرف بعض الإجراءات عن سياسات المراجعة الأساسية لمنشأة المراجعة ؟			
(8) هل القوائم المالية تخلو من الأخطاء الجوهرية أو الأستبعادات ؟			
(9) هـل تخلو من ملفات التكليف أي دليل عن عدم الالتزام الجوهري مع معايير المراجعة أو سياسات منشأة المراجعة ؟			
(10) هل تقرير المراجعة يعتبر ملائم ؟			
(11) هل تقرير المراجعة يتفق مع معايير المراجعة المقبولة المتعارف عليها عموما ؟			
(12) هل نمط التقرير وشكله يتسق بشكل ملائم مع المعايير التي تم إقرارها لكافة التقارير ؟			
(13) هل لغة التقرير تعتبر بسيطة وموجزة ؟			
(14) هـل الظـروف المحددة الواجب التقرير عنها في هيكل الرقابة الداخلية قد تم توصيلها على نحو ملائم ؟			
(15) هـل كافة الظروف التي علمت بها والتي تتطلب إعادة تقييم علاقتنا بالعميل قد تم مراعاتها على نحو ملائم ؟			
(16) هل قمت بفحص نقاط الأحاطة المثارة في فحص أوراق العمل والملاحظات موضع التصرف؟			
(17) هل أنت مقتنع بأنه ليس هناك أية بيانات غير محسومة في ملفات أوراق العمل ؟ وإذا كان هناك أيا منها فإنها يجب أن يتم تفسيرها على نحو ملائم وكافي ؟			
(18) هل تم إزالة كافة الإستفهامات من أوراق العمل ؟			

عن طريق (شريك المراجعة)

التاريخ / /

الفحص المستقل Independent Review

يقوم بفحص أوراق العمل أحد الأشخاص الذي لم يأخذ دورا في عملية المراجعة ، ويطلق على ذلك الشخص مصطلح الفاحص المستقل ، وعند إتمام عملية المراجعة قد يتم فحص أوراق العمل عن طريق عضو مستقل في منشأة المراجعة الذي لم يشارك في المراجعة لأربعة أسباب أساسية هي :

1 – لتقييم أداء العاملين من غير ذوى الخبرة .

2 – للتأكد من أن المراجعة قد استوفت معايير الأداء بمنشأة المراجعة .

3 – لمواجهة التحيز الذي قد يرتبط غالبا بحكم المراجع .

4 – للالتزام بلوائح المراجعة على سبيل المثال قانون Sarbanes-Oxley .

تقييم نتائج المراجعة للتحريفات الجوهرية
Evaluation Audit Findings For Material Misstatements

عندما يتم استكمال اختبارات المراجعة لكل بند في القوائم المالية فإن المراجع التنفيذي الذي يقوم بأداء العمل سوف يوقع على إتمام الإجراءات في برنامج المراجعة ، ويحدد التحريفات النقدية في القوائم المالية ، ويقترح التعديلات على القوائم المالية ، تتمثل التحريفات النقدية في التحريفات التي تسبب تشويه في القوائم المالية ، وهي قد تنتج عن أخطاء في معالجة العمليات (على سبيل المثال أخطاء في الكميات والأسعار أو العمليات الحسابية) ، أو أخطاء في اختيار المبادئ المحاسبية ، بالإضافة إلى أخطاء في الحقائق أو التعديلات الخاصة بالتقديرات المحاسبية .

ورقة عمل التحريف Misstatement Worksheet

أن الطريقة الأكثر واقعية لدراسة ما إذا كانت القوائم المالية قد حرفت جوهريا عند نهاية عملية المراجعة تنصيب علي استخدام ورقة عمل تحدد الأثر المدمج للتحريفات غير المصححه عن الإجماليات أو المجاميع الفرعية الهامة في القوائم المالية ، وسوف يتم تحديد التحريف المعروف والتحريف المحتمل ومخصص مقابل التحريف غير المكتشف لكل رصيد حساب يتم تضمينه في القوائم المالية ، يمثل التحريف المعروف Known misstatement مقدار التحريف المحدد على وجه التحديد عن طريق المراجع أو نتيجة تطبيق إجراءات المراجعة ، أما التحريف

المحتمل Likely misstatement فهو يمثل أفضل تقدير للمراجع للتحريف تأسيسا على تقدير التحريف المكتشف في تطبيقات المعاينة ، أما مخصص مقابل التحريف غير المكتشف فهو يمثل مخصـــص المراجع للتحريف المحتمل الذي يظل بدون اكتشاف بعد تطبيق إجراءات المراجعة ، في ظل أجراء ورقة العمل للأثر المدمج فإن ورقة العمل الملخصة لنتائج المعاينة عن كل رصيد حساب يتم دمجها مع ورقة العمل التي تعطي نتائج اختبارات المراجعة التي لم تستخدم المعاينة.

فـــإذا زاد إجمالـــي التحريف لأي رصيد حساب عن حد الأهمية النسبية بأكثر من مقدار صـــغير فإن المراجع يجب أن يحدد الطريقة الفعالة لحسم المشكلة ، وقد يقنع المراجع العميل بتصـــحيح الكثـــير من التحريفات المعروفة في القوائم المالية ، وقد يتم أداء إجراءات إضافية بتخفـــيض المخصـــص الأساســـي للتحريفات غير المكتشفة ، وقد يطلب من العميل أن يقوم بتسجيل التحريفات المقدرة لأغراض تلك التطبيقات .

فحص القوانين واللوائح Review Laws and Regulations

أن كافة البلدان لديهم قوانينهم الخاصة والتي تطبق على منشآت الأعمال التي تعمل بها، ويجـــب على المراجع أن يعرف تلك القوانين المطبقة على أنشطة عملائهم ، كما يتعين فحص المعايير المطلوبة للالتزام بتلك القوانين واختبار مدى التزام العميل بها .

15/7 قضايا الاستمرارية Going Concern Issues

أن تقيـــيم افـــتراض الاســـتمرارية يعتبرها هاما لاسيما للمراجع ، ويحدد المعيار الدولي للمـــراجعة رقـــم 570 أنه عندما يتم أداء إجراءات المراجعة فأن المراجع يجب عليه مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية الذي يقوم عليه عملية إعداد القوائم المالية .

أن فـــرض الاســـتمرارية يعتـــبر مبدأ أساسي في إعداد القوائم المالية ، وفي ظل فرض الاستمرارية فإن الشركة ينظر إليها على أنها مستمرة في مزاولة أعمالها للمستقبل القريب ، ونتيجة لذلك فإن الأصول والالتزامات يتم تسجيلها على أساس أن الشركة سوف تكون قادرة على تحقيق أصولها والاضطلاع بالتزاماتها في المسار العادي لأعمالها .

أن معظم التشريعات واللوائح المالية والمعايير المحاسبية بما فيها المعايير الدولية للتقرير المالـــي تتطلب على وجه التحديد أن تقوم الإدارة بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشـــاطها ، يـــنص المعيار الدولي للمحاسبة رقم (1) بعنوان عرض القوائم المالية (الفقرة 23)

علـــى أنــــه عندما يتم أعداد القوائم المالية فإن الإدارة يجب أن تعمل تقييم لمقدرة المنشأة على الاســـتمرار في أعمالها ، حيث يجب أن تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تنوي الإدارة أن تقوم بتصفية المنشأة أو للتوقف عن التجارة أو لا يكون لديها بديل واقعي لعمل ذلك.

يوفـــر الشكل الإيضاحي رقم (15/13) أمثلة عن الأحداث والظروف التي قد تجعل هناك شك جوهري سواء فرديا أو بشكل متجمع بخصوص افتراض الاستمرارية ، أن جوهرية تلك المؤشـــرات التي يوضحها الشكل رقم (15/13) يمكن أن يتم التخفيف منها عن طريق عوامل أخـــرى ، علـــى ســـبيل المثال أثر كون المنشأة غير قادرة على قيامها بسداد قروضها يمكن مواجهـــته والتغلـــب علـــيه في ضوء خطط الإدارة للحفاظ على تدفقات نقدية كافية باستخدام وسائل بديلة على سبيل المثال التصرف في الأصول .

أن مســـئولية المراجع يتمثل في مراعاة ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في أعـــداد القوائم المالية ، ودراسة ما إذا كانت هناك مظاهر لعدم التأكد بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرارية والتي تتطلب أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية .

الشك في قدرة المنشأة على الاستمرارية

Doubt of Entity's Ability to Continue as a Going Concern

عـــندما يـــتم تحديـــد الأحـــداث أو الظروف التي قد تطرح وجود شك جوهري عن قدرة المنشأة على الاستمرار فإن المراجع يتعين عليه :

- فحص خطط الإدارة تجاه التصرفات المستقبلية تأسيسا على تقييمها للاستمرارية .
- الحصـــول علـــى إقـــرارات مكـــتوبة مـــن الإدارة بخصوص خططها تجاه التصرفات المستقبلية .
- جمع دليل إثبات مراجعة ملائم وكاف التصديق على ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري موجود من خلال تنفيذ إجراءات تعتبر ضرورية .

الإجراءات الخاصة بجمع دليل إثبات مراجعة

Procedures to Gather Audit Evidence

قد تتضمن الإجراءات الخاصة بجمع دليل إثبات مراجعة ملائم وكاف ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والربح والتنبوءات الملائمة الأخرى مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة القوائم المالية المرحلية الأخيرة المتاحة .

شكل إيضاحي رقم (13/15)

المؤشرات التي قد تطرح مشكلة فرض الاستمرارية

مؤشرات مالية

- صافي التزام أو صافي موقف رأس مال بالسالب .
- قروض تقترب ميعاد استحقاق سدادها بدون توقعات واقعية للتجديد أو السداد أو الاعتماد المفرط على قروض قصيرة الأجل لتمويل أصول طويل الأجل .
- مؤشرات تشير إلي سحب الدعم المالي عن طريق المقرضين أو الدائنين الآخرين .
- تدفقات نقدية تشغيلية سالبة مشار إليها في القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية.
- مؤشرات مالية رئيسية عكسية .
- خسائر تشغيلية جوهرية أو هبوط جوهري في قيّمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية .
- عدم الاستمرار في توزيعات الأرباح .
- عدم القدرة على سداد الدائنين في التواريخ المستحقة .
- الصعوبة في الالتزام بشروط اتفاقيات القروض .
- التغير من المعاملات الآجلة إلى التعامل النقدي في التعامل مع الموردين .
- عدم القدرة على الحصول على التمويل لأغراض تطوير منتج جديد أو تمويل استثمارات أساسية أخرى .

مؤشرات تشغيلية

- خسارة أعضاء الإدارة الرئيسية بدون إحلال .
- خسارة السوق الرئيسي أو الامتياز أو الترخيص أو المورد الرئيسي .
- صعوبات عمالة أو نقص في الإمدادات الهامة .

مؤشرات أخرى

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى .
- دعاوى قضائية معلقة ضد المنشأة والتي قد تؤدي إلى أحكام لا يمكن أن يتم الوفاء بها
- تغيرات في السياسة التشريعية أو الحكومية يتوقع أن تؤثر عكسيا على المنشأة .

- فحص شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا كان أي منها قد تم انتهاكه .
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة لتبين ما إذا كان هناك إشارة إلي وجود صعوبات في التمويل .
- سؤال محامي الشركة بخصوص وجود دعاوى قضائية ومطالبات ومعقولية تقييمات الإدارة عن نتائجها وتقدير مضامنيها المالية .
- التصديق على وجود وشرعية الالتزامات والترتيبات الخاصة بتوفير أو الحفاظ بدعم مالي مع الأطراف ذات العلاقة وأفراد الطرف الثالث وتقييم المقدرة المالية لتلك الأطراف بهدف توفير أموال إضافية .
- دراسة خطط المنشأة للتعامل مع أوامر العميل غير المستوفاة .
- فحص الأحداث بعد نهاية الفترة لتحديد تلك التي أما تخفض أو بطريقة أخرى تؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرارية .

فإذا حدد المراجع تأسيسا على دليل إثبات المراجعة الذي تم الحصول عليه وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بالأحداث أو الظروف التي قد تطرح وجود شك جوهري سواء فرديا أو بشكل متجمع على قدرة المنشأة على الاستمرار ، فقد يحدث إفصاح وتعديل محتمل في رأي المراجعة ، وذلك سوف يتم مناقشته في الفصل السادس عشر بعنوان تقارير المراجعة والاتصالات .

15/8 الأمور التي تستدعي انتباه الشركاء Matters for Attention of Partners

تمثل الأمور التي تستدعي انتباه الشركة تقرير عن طريق مديري المراجعة إلى الشريك أو المدير تتضمن قرارات المراجعة التي ينم التوصل إليها والأسباب وراء تلك القرارات .

ليس هناك نوع معياري واحد من التقرير عن الأمور التي تستدعي انتباه الشركاء حيث تتباين الطريقة التي فيها تحدد منشأة المراجعة وتتصرف في القضايا المؤثرة على رأى المراجعة ، وبوجه عام فإن التقرير عن تلك الأمور تؤدي إلي توثيق تلك الأمور الجوهرية التي في ظلها يتم اتخاذ القرارات المبدئية عن طريق مدير المراجعة أو شريك المراجعة ، وتفاصيل حسم الأمور المقررة عن طريق شريك المراجعة والتي يتعين أخذها مع العميل متضمنا التبرير المرتبط بحلها ، وكأمثلة على القرارات التي يتم اتخاذها والتقرير عنها ما إذا

كـــان البـــند الذي يعتبر جوهريا كفاية يتطلب التعديل أو الإفصاح عنها في القوائم ، وعادة ما يقـــوم شـــريك المـــراجعة بإعداد تقرير عن تلك الأمور ويتم قراءة كل بند والتعليق عليه عن طريق شريك أو مدير المراجعة .

محتويات تقرير الأمور التي تستدعي انتباه الشركاء Contents of MAP

أن البـــنود المتضـــمنة في ذلك التقرير تمثل صفحة من صفحات أوراق منشأة المراجعة الموقعـــة عـــن طـــريق مديـــر وشركاء المراجعة التي تحدد الاستنتاجات الأساسية للمراجعة والأمـــور العامـــة وتعلـــيقات الإدارة والتعليقات عن النتائج ، ومناقشة الحسابات التي تتطلب اعتـــبارات خاصة ، ومدي الالتزام بالقوانين الملزمة والمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة ، والتعلـــيقات عن نظم المحاسبة والتعليقات عن خطابات الإدارة ومناقشة أي أمور تطرح حتى ذلك التاريخ .

وقد تتضمن نتائج عملية المراجعة ومناقشات حسابات خاصة تفسير النتائج الخاصة بالمؤشرات غير الكافية والاتجاهات غير العادية أو الانخفاض في المبيعات أو الأرباح .

أن الأمـــور محـــل الانتـــباه يجـــب أن تـــنص علـــي أن الحسابات قد تم أعداها طبقـــا للقوانـــــين (على سبيل المثال قانون الشركات في المملكة المتحدة) ، وقد يتم ذكر أن كافة المعايـــير الدولـــية للمحاســـبة والمراجعة قد تم الالتزام بها ، أن أي تحديث أو إضافات للنظم المحاسبية (لاسيما نظم المحاسبة نظم المحاسبة الالكترونية) سوف يتم التعليق عليها ، وأي أمر يتضمن خطابات الإدارة سيكون محل مناقشة وتعليق ، وأخيرا فإن أي أمور سوف تكون مطروحة للتساؤل سيتم تقديمها وإخضاعها للتعليقات .

15/9 التقارير إلى مجلس الإدارة Reports to the Board of Directors

إن مجلـــس الإدارة له تأثير جوهري على السياسات المحاسبية والمالية للمنشأة، كما أن للمجلس أيضا مسئولية عن تعيين المراجع المستقل ، ويتعين أن يقدم المراجع بتوصيل نتائج المراجعة إلى مجلس الإدارة .

الأمور التي يتم مناقشتها مع المجلس Matters Discussed with the Board

قـــد يحضـــر المـــراجعون اجتماعات مجلس الإدارة لمناقشة أمور المحاسبة والمراجعة ، بعض من تلك الأمور التي قد يتم مناقشتها تتمثل في النظام المحاسبي ، وضوابط الرقابة الداخلية

وأثار التغيرات في المعايير المحاسبية والإفصاح تعتبر المناقشة مع المجلس ضرورية للأمور التي لا يمكن حسمها بنجاح مع المديرين التنفيذيين .

وتتطلب هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية من المراجعين إعداد تقرير إلى لجنة المراجعة عن الشركة المسجلة بالبورصة يتضمن ما يلي :

- كافة السياسات والممارسات المحاسبية الهامة التي تم استخدامها .

- كافة المعالجات البديلة للمعلومات المالية داخل المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ، والتي تم مناقشتها مع المديرين الإداريين للشركة المسجلة ، ومدى تفرع استخدام تلك الإفصاحات والمعالجات البديلة بالإضافة إلى المعالجات المفضلة عن طريق منشأة المحاسبة العامة المسجلة .

- أي اتصالات جوهرية أخرى مكتوبة بين منشأة المحاسبة العامة المسجلة وإدارة الشركة المصدرة للأسهم مثل خطاب الإدارة أو جدول الاختلافات غير المعدلة.

تقرير مراجعة ذو الشكل المطول Long- Form Audit Report

في بعض البلدان على سبيل المثال ألمانيا يحصل مجلس الإدارة على تقرير خاص يتسم بأنه مطول وأكثر تفصيلا من رأي المراجعة ، ويطلق عليه بتقرير ذو شكل مطول مقدم إلى مجلس الإدارة ، وهو يتضمن عدد من البنود ، كما أنه ليس له شكل معياري ، أن مجالات المناقشة في ذلك التقرير تمثل المعلومات التي قام العميل بحذفها واستبعادها من إيضاحاته المتممة بالإضافة للأخطاء التي قد وجدها المراجع عند أداء عمله ، سوف يتم مناقشة التقرير المطول في الفصل السادس عشر بعنوان تقارير المراجعة والاتصالات مع المديرين ولجان المراجعة.

يلخص الشكل الإيضاحي رقم (15/14) المستندات التي يتم الحصول عليها أو فحصها عن طريق المراجع والتي يتم توليدها عن طريق المراجع وفريق المراجعة أثناء أداء عملية المراجعة .

15/10 توثيق المراجعة وأوراق العمل Audit Documentation and Working Papers

أوراق العمل Working Papers

يوفر المعيار الدولي للمراجعة رقم 230 بعنوان التوثيق مبادئ أساسية للتوثيق، وقد أقترح ذلك المعيار بأن المراجع يجب أن يقوم بتوثيق الأمور التي تعتبر هامة في توفير دليل إثبات

شكل إيضاحي رقم (15/14)

ملخص بمستندات عملية المراجعة

a) مستندات يتم الحصول عليها أو فحصها عن طريق المراجع أثناء أداء مهمة المراجعة	
- أوراق عمل المراجع السابق . - تقارير الصناعة والاتجاهات والمعلومات. - خطاب التكليف . - القوائم المالية . - الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .	- محاضر مجلس الإدارة والمساهمين . - خطاب أقرارات الإدارة . - الخطاب القانوني - خطاب الاستفسار من المستشار القانوني للعميل . - قوائم الأطراف ذات العلاقة والعلاقات مع المنشأة. - عمل مراجعين آخرين والخبراء .
b) مستندات يتم توليدها عن طريق المراجع وفريق المراجعة أثناء أداء عملية المراجعة	
- مقترح العميل . - مذكرة التخطيط . - خطة برنامج المراجعة . - أوراق العمل . - خطاب المصادقة إلى المقرضين والدائنين . - أمور تستدعي انتباه الشركاء .	- قائمة اختبارية لإتمام التكليف . - تقرير إلي لجنة المراجعة . - تقرير إلى مجلس الإدارة . - ورقة عمل الأخطاء غير المعدلة . - تعديلات على القوائم المالية . - تقرير المراجعة .

لدعـم رأي المـراجعة ، ودلـيل إثبات بأن عملية المراجعة قد تم تنفيذها طبقا للمعايير الدولية للمراجعة ، ولا شك أن معيار المراجعة الخاص بالتوثيق الصادر من مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة الأمريكي PCAOB سوف يكون محل اعتبار أيضا في ذلك الجزء .

أن توثـيق عملية المراجعة يمثل السجل الرئيسي الذي يمثل أساس استنتاجات المراجع ، كما أنـه يوفر الدعم الرئيسي للإيضاحات في تقرير المراجع ، أيضا فان توثيق عملية المراجعة تسهل مـن تخطـيط وأداء الأشراف على التكليف ، كما أنه يوفر الأساس لفحص جودة العمل عن طريق تزويد الفاحص بتوثيق مكتوب عن دليل الإثبات المؤيد للاستنتاجات الجوهرية للمراجع ، أن توثيق عملية المراجعة يتضمن سجلات عن تخطيط وأداء العمل ، والإجراءات المؤداة ودليل الإثبات الذي تم الحصول عليه بالإضافة إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها عن طريق المراجع .

وقـد يشـار إلى توثيـق عملية المراجعة أيضا بتعبـير أوراق العمل Working or work Papers وهـي تعبر عن السجلات التي يحتفظ بها المراجع ، والتي تشمل تخطيط المراجع بطبيعة وتوقيـت ونطاق إجراءات المراجعة المؤداة ، ونتائج تلك الإجراءات بالإضافة إلى الاستنتاجات التي توصل إليها المراجع من أدلة الإثبات المؤداة ، وقد تكون أوراق العمل في صورة بيانات مخزونة أو ورقـية أو فيلمية أو على أحد الوسائط الإلكترونية أو في أي صورة أخري ، وغالبا ما يتم استخدام مصطلحات أوراق العمل أو التوثيق غالبا بشكل مترادف في المراجعة .

أن أوراق العمل ذات أهمية علي النحو التالي : -

1 - أنهـا تمثل مساعدة مباشرة في التخطيط والأداء والأشراف على عملية المراجعة ، فـإذا ما تعين على المراجع أن يخطط المراجعة بشكل كاف ، فان المعلومات الضرورية يجب أن تكون متاحة في أوراق العمل ، وتتضمن أوراق المراجعة مجموعة من معلومات التخطيط علـى سـبيل المـثال معلومات وصفية عن الرقابة الداخلية ومعلومات عن الخلفية الخاصة بالعمـيل والموازنـة الزمنية عن مجالات المراجعة الفردية وبرنامج المراجعة بالإضافة إلى نتائج المراجعة في السنة السابقة .

2 - تعتـبر سـجل لأدلة إثبات المراجعة الناتجة من عمل المراجعة المؤدى لتوفير دعم لـرأي المـراجع متضـمنا الإقـرار بأن عملية المراجعة قد تمّ أدائها طبقا للمعايير الدولية للمـراجعة ، أن أوراق المراجعة تمثل مساندة مادية لتسجيل نتائج اختبارات المراجعة ، على سـبيل المثال عندما يتم أخذ أحد العينات فإن البنود التي يتم سحبها يجب تسجيلها ، كما أن

العمليات الحسابية يجب أن يتم أدائها، كما أن أوراق العمل أيضا تعتبر ضرورية لتنسيق العمل الذي يؤدي إلى تكوين الرأي ، كما أنها هامة للمشرفين الذين يؤدون بعض اختبارات المراجعة الفعلية يتخذون القرارات النهائية المرتبطة بالرأي عن القوائم المالية .

3 – أنها تساعد على فحص عمل المراجعة ، حيث تستخدم أوراق المراجعة ليس فقط عن طريق الأفراد المشرفين بهدف تقييم ما إذا كانت أدلة الإثبات الكافية والملائمة قد تم جمعها ، وإنما أيضا بالنسبة لأعمال المراجعة الأخرى وأعمال الاستشارات ، حيث تستخدم أوراق العمل عن طريق إدارات الاستشارات بمنشآت المحاسبة كأساس لأعداد تقرير الضرائب على الدخل واستيفاء نماذج السلطات الحكومية المطلوبة ومجلس الإدارة بخصوص أوجه الضعف في الرقابة الداخلية، وغالبا ما يتم استخدامها لتدريب العاملين بمنشأة المراجعة.

4 – أنها توفر دليل عن كفاية عملية المراجعة ، فبعد توفير الرأي فأن أوراق العمل تعتبر الدليل المادي الرئيسي الذي يؤكد على أداء عملية مراجعة كافية .

أن أوراق عمل المراجع المرتبطة بالمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية تعمل كدليل وإحالة لتلك المستندات ، فإذا ما أضطر المراجع لإثبات كفاية عملية المراجعة في المحاكم أو السلطات الحكومية التنظيمية فأن أوراق العمل عندئذ تكون أساس دليل الإثبات على اعتبار أن المراجع يترك المستندات الأصلية والسجلات المحاسبية لدى العميل .

الأمور الجوهرية (النتائج أو القضايا) Significant Matters (Findings or Issues)

ينص المعيار الدولي للمراجعة رقم 230 على أن أوراق المراجعة سوف تتضمن تبرير المراجع عن كافة الأمور الجوهرية التي تستلزم ممارسة الحكم المهني المتعلقة باستنتاج المراجع ، أن الإرشاد لم يشرح ما هو طبيعة الأمر ذو الأهمية النسبية ، ومع ذلك فبالنسبة لتحديده يمكن التطلع إلى معيار توثيق مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة والذي ينص على أن المراجع يتعين عليه توثيق النتائج أو القضايا الجوهرية والتصرفات التي يتم اتخاذها للتعامل معها (متضمنا دليل الإثبات الإضافي الذي تم الحصول عليه ، والأساس التي تقوم عليها الاستنتاجات التي تم التوصل إليها) يوضح ذلك الشكل رقم (15/15) .

ويجب على المراجع أن يحدد كافة النتائج أو القضايا الجوهرية في مذكرة إتمام التكليف Engagement Completion Memorandum ، ويجب أن تكون تلك المذكرة محددة كلما كان ذلك ضروريا في الظروف المرتبطة بالفحص من أجل اكتساب فهم شامل بالنتائج أو القضايا الرئيسية.

شكل إيضاحي رقم (15/15)

النتائج أو القضايا الجوهرية التي يتعين توثيقها

تتضمن هذه النتائج أو القضايا الجوهرية الآتي :

1 – الأمـــور الجوهـــرية التـــي تتضمن اختيار وتطبيق واتساق المبادئ المحاسبية متضمنا الإفصــــاحات المرتـــبطة ، تتضمن تلك الأمور الجوهرية المحاسبة عن العمليات المعقدة أو غير العادية والتقديرات المحاسبية ومظاهر عدم التأكد بالإضافة إلى افتراضات الإدارة ذات الصلة.

2 – نـــتائج إجراءات المراجعة التي تشير إلى الحاجة إلى تعديل جوهري لإجراءات المراجعة المخططـــة أو وجـــود تحـــريفات جوهـــرية أو إستبعادات في القوائم المالية أو وجود أوجه النقص الجوهرية في الرقابة الداخلية على التقرير المالي .

3 – تعديـــلات المـــراجعة والحل الكامل لتلك البنود ، لأغراض ذلك المعيار يمثل تعديل المـــراجعة مقترح لتصحيح التحريف في القوائم المالية الذي يمكن في حكم المراجع أن يكون فـــرديا أو علـــى المســـتوي التجميعـــي أن يكون لـــه أثر جوهري على عملية التقرير المالي للشركة، تتضمن تعديلات المراجعة تصحيحات التحريف الذي يكون المراجع على علم .

4 – عدم الاتفاق فيما بين أعضاء فريق التكليف أو مع الذين يتم استشاراتهم من الآخرين علـــى التكلـــيف الخـــاص بالاستنتاجات التي يتم التوصل إليها عن أمور المحاسبة والمراجعة الجوهرية .

5 – النتائج أو القضايا الجوهرية المحددة أثناء فحص المعلومات الماليـــة ربع السنوية .

6 – الظروف التي تسبب صعوبة جوهرية في تطبيق إجراءات المراجعة .

7 – التغـــيرات الجوهـــرية فـــي المســـتوى المقدر لمخاطر المراجعة لمجالات مراجعة خاصة واستجابة المراجع لتلك التغيرات .

8 – أي أمور أخرى يمكن أن تؤدي إلى تعديل تقرير المراجع .

شكل ومحتوي أوراق العمل Form and Content of Working Papers

أن محـــتوى أوراق العمـــل يجب أن يكون كامل وتفصيلي بشكل كاف لتوفير فهم شامل لعملـــية المـــراجعة كمـــا يجب أن تتضمن أوراق العمل معلومات عن تخطيط عمل المراجعة وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المؤداة ، ونتائج إجراءات المراجعة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتي تقود إلي إبداء الرأي .

وقـــد جـــاء معيار مجل الأشراف المحاسبي الأمريكي على الشركة العامة أكثر تحديدا حيث نص علـــى أن توثيق عملية المراجعة يجب أن تتضمن معلومات كافية من شأنها تمكن المراجع ذو الخبرة الذي لا يكون لديه علاقة سابقة بالتكليف من أن :-

1 – فهـــم طبـــيعة وتوقيـــت ونطاق ونتائج الإجراءات المؤداة ، ودليل الإثبات الذي تم الحصول عليه والاستنتاجات التي تم التوصل إليها .

2 – تحديـــد مـــن الذي يقوم بأداء العمل والتاريخ الذي بموجبه تم إتمام العمل بالإضافة للشخص الذي فحص العمل وتاريخ ذلك الفحص .

يجـــب أن تحمل أوراق العمل تبرير المراجع عن كافة الأمور التي تتطلب ممارسة الحكم المهني واستنتاجات المراجع ، وحيثما يواجه المراجع مشاكل صعبة عن المبدأ أو الحكم فأن أوراق العمل تسجل الحقائق الملائمة التي كانت معروفة عن طريق المراجع وقت التوصل إلى الاستنتاجات .

نطاق المحتويات Extent of Contents

أن المـــدى الذي تتضمنه أوراق العمل يعتبر مسألة تخضع للحكم المهني للمراجع، حيث لـــيس من الضروري أو ليس من العملي أن يتم توثيق كل أمر يقوم المراجع بدراسته ، وعند تقيـــيم نطـــاق أوراق العمل التي يتم إعدادها والاحتفاظ بها يتعين أن يفكر المراجع فيما يعتبر ضروري لتزويد مراجع آخر لم يكن لـــه خبره سابقة بفهم عمل المراجعة المؤدي ، يجب أن توفر أوراق العمل أساس القرارات الرئيسية التي يتم اتخاذها .

أن كافـــة منشـــآت المـــراجعة حول دول العالم لديها نماذج خاصة بأوراق العمل ، وتلك الأنمـــاط يتم تعديلها من فترة إلى أخري ، فليس هناك نموذج معياري لأوراق العمل ، وتتأثر

تلـــك الأنماط حسب متطلبات المراجعة الخاصة بالتوجيه والأشراف وفحص العمل المؤدي عن طريق المساعدين بالإضافة إلى الاختلافات في منهجية وتكنولوجيا منشأة المراجعة .

يـــتم تصميم أوراق العمل وتنظيمها بشكل من شأنه الوفاء بالظروف واحتياجات المراجع لكل مراجعة فردية ، إن استخدام أوراق العمل المعيارية (على سبيل المثال القوائم الاختبارية، والتنظـــيم المعـــياري لأوراق العمل) قد يحسن الكفاءة التي يتم في ضوئها أداء أوراق العمل وفحصـــها ، أن أوراق العمل تسهل تفويض العمل عندما يتم توفير الوسائل الخاصة بالرقابة على جودتها .

الاحتفاظ بالمستند Document Retention

يـــنص المعـــيار الدولي للمراجعة رقم 230 على أن المراجع يجب أن يتبنى إجراءات ملائمة للحفـــاظ علـــى الســـرية والحيازة الآمنة لأوراق العمل والاحتفاظ بها لفترة كافية للوفاء باحتياجات الممارســـة وطـــبقا للاتفاقـــيات المهـــنية والقانونية للاحتفاظ بالسجلات ، أن ذلك المعيار لم يوفر إرشادات أخرى إضافية عن الاحتفاظ بالتوثيق .

وعلـــى النقـــيض فـــإن المعيار الدولي المقترح عن الرقابة على الجودة (ISQCI) يتناول قضـــية الاحـــتفاظ بالسجلات في سياق نظام رقابة الجودة للمنشأة ، حيث ينص ذلك الإرشاد ذو المســـتوى الرفـــيع على أن المنشأة تحتفظ بتوثيقها لفترة كافية من الزمن بحيث تساعد هؤلاء الذين يؤدون إجراءات المتابعة من أجل تقييم التزام المنشأة بنظام الرقابة على الجودة إذا تطلب ذلك القانون أو اللائحة التنفيذية .

وقـــد أدخلت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية لوائح تفصيلية (القاعدة رقم 06 -210.2) ترتـــبط بالاحتفاظ بالسجلات ، كما تم تعديل ذلك عن طريق قانون Sarbanes-Oxley ، وقد حـــددت اللوائح متطلبات تفصيلية بخصوص أنواع المستندات (على سبيل المثال أوراق العمل ، المذكرات ، المراسلات وما إلى ذلك التي تتضمن الاستنتاجات والآراء والتحليلات وما إلى ذلك) والتـــي يجب أن يتم الاحتفاظ بها والفترة الزمنية التي يجب خلالها الاحتفاظ بها بغض النظر عما إذا كانت تلك المستندات تدعم أو تكون غير متسقة مع استنتاجات المراجعة النهائية.

ففـــي ظـــل قانون Sarbanes-Oxley القسم رقم 103 فأن كل منشأة محاسبة عامـــة مســـجلة يتعيـــن أن تقوم بإعداد والاحتفاظ بأوراق عمل ومعلومات أخرى مرتبطة بأي تقرير مراجعة لفترة لا تقل عن خمس أعوام ، وقد نص معيار التوثيق الصادر عن مجلس الأشراف

المحاســبي على الشركة على أن توثيق المراجعة يجب أن يتم الاحتفاظ به لمدة سبع أعوام مــن تاريخ إتمام التكليف ، كما تم الإشارة إليه في تقرير المراجع ما لم تكن هناك فترة أطول يتطلــبها أحد القوانين، ففي ظل قانون Sox القسم 105 قد يتطلب مجلس الأشراف المحاسبي على الشركة العامة ما يلي :

A) يتطلب شهادة المنشأة أو أي شخص مرتبط بمنشأة المحاسبة العامة المسجلة .

B) يتطلــب أنتاج أوراق عمل مراجعة وأي مستندات أخرى أو معلومات أخرى في فهم منشأة المحاسبة العامة المسجلة أو أي شخص مرتبط ، وقد يتم فحص السجلات والدفاتر لتلك المنشأة أو أي شخص مرتبط للتحقق من دقة أي مستندات أو معلومات مقدمة .

C) طلــب شــهادة وإنتاج أي مستندات في المهنة أو أي شخص متضمنا أي عمل لأحد منشآت المحاسبة العامة المسجلة .

الإضافة إلى أو تغيير التوثيق Adding To or Altering Documentation

قد تتطلب الظروف إضافات لاحقة إلى توثيق المراجعة على سبيل المثال إذا تم الحصول علــى دليل إثبات بعد إتمام التكليف أو إذا تم إنهاء العمل المؤدي للتكليف ثم توثيقه بعد الإتمام، وعــندما يتم عمل إضافة فإنه طبقا لمجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة يتعين أن تســتمر عملــية التوثيق المضاف حتى تاريخ إضافة المعلومات عن طريق هؤلاء الذين قاموا بتلك بالإضافة والأسباب الخاصة بإضافتها .

ويجــب ألا يتم إلغاء توثيق المراجعة أو فصلها ، ويصف قانون Sox العقوبات الجنائية المرتــبطة بتغيير المستندات وتحويرها وتدميرها وإخفائها أو تزييفها أو عمل قيد مصطنع في أي ســجل أو مســتند أو شــئ ملموس بنية عرقلة ومنع أو التأثير على الفحص أو الإدارة الملائمة بالغرامات أو السجن لمدة لا تزيــد عن 20 عاما أو كلاهما .

من الذين يمتلك أوراق العمل Who Owns Working Papers

يــنص المعــيار الدولــي للمراجعة على أن أوراق العمل تعتبر بوجه عام أحد ممتلكات المــراجع ، فعلى الرغم من أن أجزاء من أوراق العمل وكثير من المستخرجات قد يتم إتاحتها عــن طــريق المنشــأة محــل المراجعة حسب اختيار المراجع فإنها لن تعتبر بديل للسجلات المحاســبية للمنشأة ، وأثناء عملية المراجعة يتم تجميع مقدار كبير من المعلومات التي تتسم

بـــأن لهـــا طبـــيعة سرية متضمنا مرتبات المديرين وخطط الإنتاج ، وتكلفة المنتج ، أن تلك المعلومات يمكن أن تسبب ضرر للعميل وقد تكون مفيدة للمنافسين إذا ما قام العميل بتسريبها أو خرجـــت مـــن متناول يديه ، لذلك يجب على المراجعين أن يأخذوا حرصهم لحماية أوراق العمل في كافة الأوقات .

الملفات الدائمة الجارية Permanent and Current Files

هناك نوعان رئيسيان لأوراق عمل المراجعة :

1 – ملف المراجعة Permanent (أو المستمر Continuing) .

2 – ملف المراجعة الجاري Current .

يمـــثل الملـــف الدائم أوراق عمل المراجعة التي تتضمن كافة البيانات التي تمثل اهتمام مســـتمر للمراجع من سنة إلى أخرى ، بينما يتضمن ملف أوراق العمل الجارية كافة الأوراق التي يتم جمعها أثناء مراجعة السنة الحالية .

الملف الدائم Permanent File

يســـتهدف الملف الدائم أن يتضمن بيانات ذات طبيعة تاريخية ومستمرة تتعلق بالمراجعة الحالـــية ، يوفر ذلك الملف مصدر ملائم للمعلومات الخاصة بالمراجعة والتي تتسم بأنها محل اهتمام مستمر ، وعادة ما تتضمن أوراق عمل الملف الدائم ما يلي :

1 – المعلومات المتعلقة بالهيكل القانوني أو التنظيمي للمنشأة على سبيل المثال نسخ أو مستخرجات من مستندات الشركة (على سبيل المثال ميثاق الشركة Corporate Charter أو بنـــود العقـــد والنظام الأساسي والخطط وأدلة الوظيفة والخريطة التنظيمية للشركة) .

2 – مســـتخرجات أو نســـخ من المستندات القانونية الهامة والاتفاقيات والمحاضر على سبيل المثال العقود واتفاقيات القروض وخطط المعاش والاتفاقيات مع الشركة الأم والشركات التابعة ، ومحاضر مجلس الإدارة واللجان التنفيذية ومستندات المشاركة في الأرباح .

3 – تحلـــيل الســـنة الســـابقة للأصـــول الثابتة والقروض طويلة الأجل وشروط الأسهم والسندات والمخصصات والأصول غير الملموسة ونتائج الإجراءات التحليلية .

4 – المعلومـــات المـــتعلقة بالصـــناعة والبيئة الاقتصادية والبيئة التشريعية التي تعمل داخلها المنشأة .

يوضــح الشــكل رقم (15/16) قائمة معيارية بمحتويات الملف الدائم والذي يظهر أيضا عديد من البنود التي لم يتم ذكرها سابقا .

الملف الجاري Current File

أن أوراق العمل الخاصة بالملف الجاري تتضمن كافة التوثيق المستندي الواجبة التطبيق على السنة محل المراجعة ، فهي عادة ما تتضمن معلومات ملخصة على العميل ، على سبيل المــثال وصف العميل وصناعته وضوابط الرقابة الداخلية للعميل ومواد الموضوعات الخاصة بالمراجع والتي تتضمن في أوراق العمل ما يلي :

1 – دليل إثبات عن عملية التخطيط متضمنة مذكرة تخطيط المراجعة (والتي يشار إليها بخطة المراجعة) بالإضافة إلى برنامج المراجعة وأي تغير عليها .

2 – دلــيل إثــبات عن فهم المراجع للنظم المحاسبية والرقابة الداخلية على سبيل المثال قوائــم استقصــاء الــرقابة الداخلية ، وخرائط التدفق للرقابة الداخلية ، والخرائط التنظيمية وقائمة ضوابط الرقابة الداخلية وأوجه الضعف في الرقابة الداخلية .

3 – دليل إثبات عن تقييمات المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة وأي تعديلات.

4 – دلــيل إثبات دراسة المراجع لعمل المراجعة الداخلية أو المراجع الآخر بالإضافة إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها .

5 – تحليلات المؤشرات والاتجاهات الجوهرية .

6 – سجل بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المؤداة ونتائج تلك الإجراءات .

7 – المســتندات القانونــية الحالية الهامة على سبيل المثال العقود والاتفاقيات الأخرى وعقود التأجير محاضر اجتماعات على مستوى مرتفع .

8 – دليل إثبات بأن العمل المؤدي عن طريق المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه.

9 – إشارة إلى الذين يؤدون إجراءات المراجعة ومتى يقومون بأدائها .

10– تفاصــيل الإجــراءات المطبقة بخصوص مكونات القوائم المالية التي يتم مراجعتها عن طريق مراجع آخر .

11– نســخ مــن الاتصالات مع المراجعين الآخرين والخبراء وأفراد الطرف الثالث على سبيل المثال خطاب المصادقة .

شكل إيضاحي رقم (16/15)

أوراق عمل معيارية – محتويات الملف الدائم

العميل : كود التكليف :	الملف الدائم	
الوصف	الصفحات	الدليل
معلومات عامة عن العميل والتكليف		I
خطاب التعاقد		1
نموذج معلومات العميل		2
المعلومات القانونية		II
بنود عقد التأسيس		1
تعريفات قانونية خاصة أو تعاقدية		2
السجلات القانونية		3
محاضر الأجتماعات الملائمة المستمرة الخاصة بمجلس الإدارة والمساهمين		4
ملخص معلومات التأمين		5
أتفاقيات القروض وترتيبات التأجير التمويلي		6
عناوين العقود		7
تفاصيل أي أتفاقيات هامة		8
النظام المحاسبي والرقابة الداخلية		III
توثيق النظام المحاسبي والرقابة الداخلية		1
خريطة الحسابات		2
حدود الترخيص وقائمة بالتوقيعات		3
تعليمات الاجراءات المحاسبية		4
المراجعة		IV
المراسلات المستمرة الملائمة		1
المذكرات والمحاضر المستمرة والملائمة		2
توثيق تطبيقات الكمبيوتر		3
قائمة تسجيل أجهزة وبرامج الكمبيوتر		4
معلومات القوائم المالية		V

تحليل القوائم المالية وملخص المعلومات في السنة السابقة		1
تفاصيل الأصول الثابتة غير الملموسة		2
تفاصيل الأصول الثابتة للممتلكات والسفن والفنادق		3
تفاصيل الأصول الثابتة غير الملموسة الأخرى		4
تفاصيل شركات المجموعة والمشاركات الأخرى		5
الأفراد وشروط التوظيف		**VI**
ملخص بالسنة السابقة والتقارير الأجتماعية		1
نظرة عامه عن الأفراد والعاملين		2
أتفاقيات مزايدة متجمعة ، وعقود العمل المعيارية وجدول المرتبات		3
شروط التعيين لمجلس الأدارة		4
قواعد ولوائح التقاعد المبكر أو المعاش		5
قواعد ولوائح السداد عند المرض		6
قواعد ولوائح مسموحات المصروف		7
ظروف التوظيف الأخرى		8
الضرائب		**VII**

12- نسخ من الخطابات أو المذكرات المرتبطة بأمور مراجعة تم إيصالها أو تم مناقشتها مع المنشأة متضمنا شروط التكليف وأوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية .

13-خطابات التمثيل التي تم استلامها من المنشأة على سبيل المثال خطاب التعاقد وخطاب إقرار الإدارة Management Representation Letter .

14- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها عن طريق المراجع بخصوص الجوانب الجوهرية للمراجعة متضمنا الاستثناءات والأمور غير العادية التي تم الإفصاح عنها عن طريق إجراءات المراجعة وكيف تم معالجتها أو حلها .

15- نسخ من القوائم المالية وتقرير المراجع .

16- تحليلات العمليات والأرصدة المحاسبية على سبيل المثال تتبع العملية ، وميزان المراجعة والجداول المرفقة ، وإذا ما كان الأمر ضروري – قيود اليومية المقترحة لتصحيح

الحسابات (بمعنى قيود التعديل والتبويب) والتي يتم عملها عندما يكتشف المراجع تحريفات جوهرية في السجلات المحاسبية .

17- الجداول المؤيدة المتعددة .

يصور الشكل رقم (15/17) مثالا عن قائمة محتويات الملف الجاري .

الجداول المرفقة Lead Schedules

يحصل المراجع مبكرا ما أمكنه بعد تاريخ الميزانية العمومية على ميزان مراجعة وقائمة بحسابات الأستاذ العام وأرصدتها في نهاية السنة .

أن كـل بند من تلك البنود في ميزان المراجعة يتم تدعيمه عن طريق جدول مرفق يتضمن الحسابات التفصيلية من الأستاذ العام والمكونة للبند ، أن كل حساب تفصيلي في الجدول المرفق يدعـم بـدوره بعمل مراجعة تسوية واستنتاجات يتم التوصل إليها ، أن الجزء الأكبر من أوراق العمـل تتضـمن الجداول التفصيلية التي يتم أعدادها عن طريق العميل أو المراجعين لتدعيم قيم محدودة في القوائم المالية.

أن الأنـواع الرئيسـية للجـداول المؤيـدة تتمثل في تحليل الحساب ، وجداول القائمة، ومطابقـة القـيم ، واختـبارات المعقولية ، ووصف الإجراءات والتوثيق المعرفي أو التوثيق الخارجـي ، وعـادة مـا يسـتخدم جدول تحليل الحساب Account analysis Schedule للأصـول الثابـتة والالتزامات وحقوق الملكية وهو يبين النشاط في حساب الأستاذ العام أثناء الفـترة الإجمالية محل المراجعة ، حيث يتم الربط بأرصدة بداية وآخر المدة معا ، أما جـدول القائمة List Schedule فهـو يوضح تفاصيل تلك البنود التي تكون رصيد نهاية الفترة في حسـاب الأسـتاذ العام ، وتربط المطابقة Reconciliation بين قيمة محدودة في السجلات المحاسـبية بمصـدر آخر من المعلومات ، على سبيل المثال مطابقة أرصدة حسابات الدائنين بقوائـم البائع، أما جدول اختبار المعقولية Test of reasonableness Schedule فهـو يتضمن المعلومات التي تمكن المراجع من تقييم ما إذا كان رصيد العميل يبدو أن يتضمن أحد التحريفات مع مراعاة الظروف المحيطة ، أما ملخص جدول وصف الإجراءات Summary of Procedures description Schedule فهو يلخص نتائج إجراءات المراجعة المؤداة ، يتضمن جداول المعلومات معلومات بخلاف المراجعة على سبيل المثال معلومات الضرائب ،

شكل إيضاحي رقم (15/17)

أوراق عمل نموذجية للملف الجاري

كود التكليف :	العميل :	الملف الجاري	
الوصف		الصفحات	الدليل
تقارير			I
القوائم المالية			1
تقرير المراجع / رأى المراجع			2
أسس التوحيد			3
مذكرة داخل المكتب لمراجع المجموعة			4
القوائم المالية غير الموجودة			II
ميزان المراجعة			1
مطابقة القوائم المالية / أسس التوحيد / ميزان المراجعة			2
قيود التعديل والتبويب			3
القوائم المالية الموحدة			III
جداول التوحيد			1
مذكرة داخل المكتب وتقارير من مكاتب أخرى			2
تخطيط التكليف			IV
مستند الاستراتيجية			1
مذكرة التخطيط وخطة المراجعة			2
تعليمات إلى أو من مكاتب أخرى			3
برنامج المراجعة			4
تقارير عن تقدم المراجعة			5
الموازنة			6
التخطيط التفصيلي للمراجعة وتخصيص العمل			7
إتمام التكليف			V
مذكرة الإنتهاء			1
قائمة أختبارية للأفصاح المحاسبي			2
فحص الأحداث للأفصاح المحاسبى			3

مذكرات للشريك أو للمدير		4
إدارة التكليف		**VI**
كشوف زمنية		1
تحليل الساعات والأتعاب		2
مستند فحص الرقابة		**VII**
الإقرارات		**VIII**
خطاب التمثيل		1
النقاط الرئيسية التي تم مناقشتها مع الإدارة		2
خطاب المحامي		3
تحليل التخطيط		**IX**
الموازنة		1
القوائم المالية المرحلية		2
المراسلات الخاصة بمراجعة السنة الحالية		**X**
أوراق العمل الخاصة بالملف الدائم		**XI**

معلومات تنظيمية والموازنات الزمنية ، أما التوثيق الخارجي فهو يتضمن ردود المصادقة ، ونسخ من اتفاقيات العميل ، يوضح الشكل رقم (15/18) جدول تحليل الحساب الذي قد يستخدم في أحد عمليات المراجعة .

إعداد أوراق العمل Preparation of Working Papers

يتمثل المفهوم الرئيسي في الأعداد الملائم لأوراق العمل في هيكلة المعلومات بحيث يكون من السهل تفسيرها وإعطاء محتوى العمل في نموذج وثيق موجز ، وعلى الرغم من أن تقييم أوراق العمل يعتمد علي الأهداف المرتبطة فأنها عادة ما يتم تحديدها على نحو ملائم، وتتضمن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها .

أن كل ورقة عمل فردية يجب أن يتم تحديدها على نحو ملائم مع تضمين أسم العميل والفترة المغطاة ووصف محتويات أوراق العمل وتاريخ أعداد وكود الدليل وأسماء وألقاب الأشخاص الذين يعدونها ، ويجب أن يتم ذكر الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بخصوص قطاع عملية المراجعة بوضوح .

شكل إيضاحي رقم (15/18)

أوراق العمل النموذجية الخاصة بجدول تحليل الحساب

كود التكليف :	العميل :	القوائم المالية – ملف التحديد	
	الوصف	الصفحات	الدليل
	الأصول الثابتة الملموسة		A
	الأصول غير الملموسة		B
	الأصول المالية الثابتة		C
	المخزون		D
	حسابات المدينين		E
	الأوراق المالية		F
	النقدية		G
	رأس مال الأسهم والاحتياطيات		H
	المخصصات		I
	قروض طويلة الأجل		J
	التزامات متداولة		K
	تعهدات عقود التأجير		L
	تعهدات أخرى والتزامات طارئة		M
	الأيراد		N
	المصروفات حسب الطبيعة		O
	المصروفات حسب الوظيفة		P
	الدخل والمصروف المالي		Q
	الضرائب		R
	البنود غير العادية		S
	الأعمال غير المستمرة		T

العلاقات المميزة والفهرسة Tick Marks and Indexing

أن إعــداد أوراق العمــيل تــتكون من عناصر تقليدية تشير إلى العمل المؤدي والإحالة والــتعديلات المقــترحة ، تلك العناصر تشتمل على العلاقات المميزة والفهرسة بالإضافة إلى قيود التعديلات اليومية .

العلاقات المميزة Tick Marks

تتمــثل العلاقــات المميزة في الرموز المستخدمة عن طريق المراجع للإشارة إلى طبيعة ونطاق الإجراءات المطبقة في ظروف محددة .

تشــير تلــك العلامــات بطريقة غير مباشرة إلى جداول أوراق العمل ، ويتم أجراء تلك العلامــات المميزة عن طريق اليد باستخدام أحد الأقلام بالارتباط ببند محدد ، ومع الاستخدام المــتزايد للكمبيوتر في المراجعة فإن العلامات المميزة قد تكون مدخلات في برنامج الجداول الالكترونية Spread Sheet Program .

أن العلامــات الممــيزة يجــب أن يتم شرحها بوضوح عند أسفل أوراق العمل في تعليق تفسيري على سبيل المثال فإن المراجع يشير إلى أنه قد فحص المستندات المؤيدة للبنود .

الفهرسة Indexing

يــتم فهرســة أوراق العمــل وعمل إحالة بها للمساعدة في التنظيم وأعداد الملفات، أن فهرســة أوراق العمــل تتطلــب تكويد الكشوف الفردية للأوراق بحيث يمكن أيجاد المعلومات الضرورية بسهولة ، يقوم المراجع لعمل الإحالات المتبادلة والتي تخلق مسار من خلال أوراق العمــل ، أن هــناك مجموعة من نظم الفهرسة يمكن استخدامها ، تتضمن تلك النظم الأرقام المتتابعة ، ومزيج من الحروف والأعداد ، بالإضافة إلى العدد الفهرسى ذو الأرقام .

أن الشكل رقم (15/19) يستخدم الحروف ، والشكل رقم (15/20) يعطي مثالا على نظام الفهرسة المؤسس على الأرقام .

قيود التعديل Adjusting Entry

أن قيود التعديل تمثل قيود تصحيح مطلوبة في نهاية فترة التقرير بسبب وجود أخطاء تم عملها في السجلات المحاسبية تتطلب أن يتم تصحيحها ، أن المراجع لا يقوم بعمل القيود في

ســجلات العميل ، حيث يقوم المراجع عادة بأجراء تلك القيود في أوراق العمل ويقوم بفحص عملية تسجيلها عن طريق العميل ، وكمثال على قيود التعديل والتسوية ما يلي :

يتم جعل حـــ/ الإصلاح مدينا على نحو غير سليم عن طريق قيود اليومية التالي :

تم تسجيل المبيعات الخاصة بالدهان بجعله مدينا على حساب المباني على النحو التالي :

منه	له	
20000		المباني
	20000	النقدية

أن قيد التعديل الضروري لتصحيح ذلك الخطأ تتمثل على النحو التالي :

منه	له	
20000		مصروفات صيانة مباني
	20000	إلي حـــ المباني

شكل إيضاحي رقم 19– 15

أوراق العمل – الفائدة والقروض طويلة الأجل

<table>
<tr><td colspan="4">أوراق عمل الفائدة والقروض طويلة الأجل</td></tr>
<tr><td colspan="4">أسم العميل :</td></tr>
<tr><td colspan="4">الموضوع : قائمة اجمالية بمصروفات الفائدة</td></tr>
<tr><td colspan="4">التاريخ / /</td></tr>
<tr><td colspan="4">الفهرس جدول معقولية – 10</td></tr>
<tr><td colspan="4">الصفحات من 1 – 1</td></tr>
<tr><td colspan="4">تم الأعداد عن طريق : السيد /</td></tr>
<tr><td colspan="4">تم الفحص عن طريق : السيد /</td></tr>
<tr><td colspan="2">الرصيد بالأستاذ العام</td><td colspan="2">L E 90000</td></tr>
<tr><td>قروض قصيرة الأجل</td><td>يتفق مع ميزان المراجعة</td><td>إجمالي الرصيد في نهاية الشهر</td><td>الشهر</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>218316</td><td>يناير</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>214983</td><td>فبراير</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>210459</td><td>مارس</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>315000</td><td>ابريل</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>298300</td><td>مايو</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>200000</td><td>يونيو</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>198453</td><td>يوليو</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>218453</td><td>أغسطس</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>189675</td><td>سبتمبر</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>180000</td><td>أكتوبر</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>154678</td><td>نوفمبر</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>2565773</td><td>ديسمبر</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>2565773</td><td>اجمالى</td></tr>
<tr><td></td><td>√</td><td>213814</td><td>متوسط الرصيد</td></tr>
<tr><td>24589</td><td></td><td></td><td>* 11.5%</td></tr>
<tr><td colspan="4">قروض طويلة الأجل</td></tr>
<tr><td>رصيد أول المدة</td><td>896897</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>رصيد آخر المدة</td><td>888888</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>متوسط الرصيد</td><td>892893</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>66967</td><td></td><td colspan="2">** 7-5%</td></tr>
<tr><td colspan="2">إجمالى الفائدة المقدرة</td><td colspan="2">91556</td></tr>
<tr><td colspan="2">الفرق عن إجمالي الرصيد</td><td colspan="2">900</td></tr>
</table>

ملاحظات :

- * تأسيسا على تقدير أوراق الدفع خلال النسبة 10.75% إلي 12.5% $
- ** تتفق مع جدول القروض بالملف
- √ ميزان المراجعة

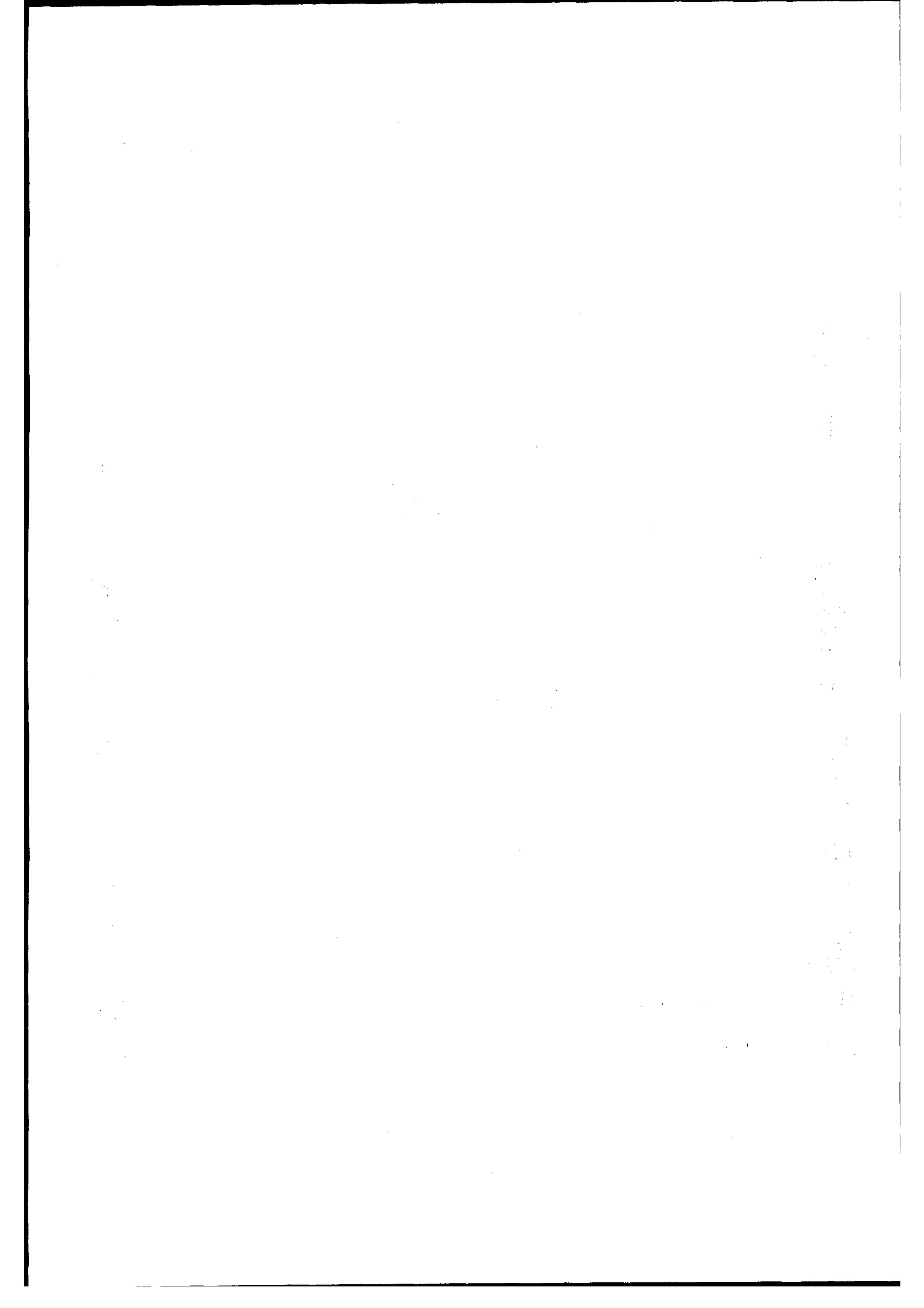
شكل إيضاحي رقم(20/ 15)

مثال عن نظام الفهرسة ذات الأرقام

1000	مسودة تقرير المراجعة
•	
•	
•	
•	
2000	النقدية
2001	جرد النقدية النثرية
2002	مذكرة تسوية البنك
2100	حسابات المدينين
•	
•	
•	
•	
3000	الأصول الثابتة
•	
•	
3300	فحص براءات الاختراع وحقوق التأليف
•	
•	
•	
4000	حسابات الدائنين
4002	المصادقة على حسابات الدائنين
•	
•	

الفصل السادس عشر

تقارير المراجعة والاتصال



الفصل السادس عشر

تقارير المراجعة والاتصال

Audit Reports and Communication

16/1 طبيعة تقرير المراجعة .

16/2 العناصر الأساسية لتقرير المراجع .

16/3 أنواع التقارير التي تعبر عن أراء المراجعة .

16/4 الأمور التي لن تؤثر علي رأى المراجع (تعديل تقرير مراجع يتضمن رأى غير متحفظ).

16/5 الظروف التي قد تؤدي إلى إصدار رأى أخر بخلاف الرأي غير المتحفظ.

16/6 مظاهر عدم التأكد التي تؤدي إلى التحفظ في الرأي .

16/7 الاتصالات مع هؤلاء المسئولين عن الحوكمة .

16/8 تقرير المراجعة ذو الشكل المطول .

16/9 تقرير XBRL والتقرير المتصل .

16/1 طبيعة تقرير المراجعة Nature of Audit Report

أن تقريـــر المراجعة لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة ، وبسبب قصره فقد ينظر إليه القـــراء من غير ذو المعرفة بالمراجعة علي أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية مما قد يفقد التقرير جوهريته وأهميته البالغة . ولاشك أن ذلك يعتبر مسألة تتناقض مـــع واقع الأمر حيث أن تقرير المراجعة علي الرغم من أنه يتضمن فقط مجرد بضعة كلمات إلا أنه يتطلب عناية عظيمة كما أنه يعتبر نتاج استكمال عملية مراجعة مهنية دقيقة وطويلة .

وكتوضـــيح لعملـــية المـــراجعة الطويلة والتي يتم تخفيضها إلى بضعة كلمات تم إجراء دراســـة مسحية في الولايات المتحدة الأمريكية والتي وجدت أنه في أحد السنوات تطلب الأمر مـــراجعة خمـــس مـــن كبار العملاء عن طريق أحد منشآت المراجعة العالمية بمتوسط عمل مـــراجعة يـــبلغ 12800 ساعة لكل عميل ، وقد أدي ذلك إلى إصدار تقارير مراجعة خارجية تضـــمنت فقط 175 كلمة أو أقل . ومن هنا يمكن استنتاج أن الأمر يتطلب استغراق كثير من الساعات من أجل الحصول علي بضعة كلمات ، لذلك فأن المحاسبين يتعين أن يكونوا شعراء ، وبالطـــبع فأن ذلك الاختصار يكون خارج الاهتمام لمستخدمي القوائم المالية ، وقد افترضت تلك الدراسة إلي أن المستثمر قلق البال لا يرغب في تشويش ذهنه من خلال مسار طويل من العمـــل المؤدي ونتائج تفصيلية عندما تكون نتيجة الرسالة النهائية هي أن كل شئ علي ما يرام .

ومع ذلك بالإضافة إلي تقرير المراجعة الخارجي الموجز يتوقع أن يقوم المراجع بالتعامل مع قضايا في المحاسبة والمراجعة بشكل أكثر توسعا في ظل تقرير المراجعة المطول .

مسئولية الإدارة عن تقرير المراجعة Management Responsibity for Audit Report

حتـــي عـــام 2002 لـــم يكن للمديرين التنفيذيين في الشركات العامة المسجلة في الولايات المتحدة مسئولية عن القوائم المالية المحرفة إذا لم يتم إثبات وجود الغش، في كلمات أخري فأن هـــؤلاء المديريـــن علمـــوا بأنهـــا محـــرفة وكان لديهم نية بذلك أن كل ذلك قد تغير مع قانون Sarbanes-Oxley عام 2002 والذي تطلب الآن أن يشهد ويصدق هؤلاء المديرين التنفيذيين والمديرين الماليين في كل تقرير سنوي أو ربع سنوي يقدم إلى هيئة البورصة بآلاتي :-

a- أنه تم فحص التقرير عن طريق المدير الذي قام بالتوقيع .

b- أن التقرير لا يتضمن أي بيان غير حقيقي عن حقيقة مادية أو استبعاد ذكر أي حقيقة مادية .

c- أن القوائم المالية والمعلومات المالية الأخرى تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة الحالية المالية للشركة .

d- أن المديرين المسئولين عن التوقيع.

- مسئولين عن وضع والحفاظ علي ضوابط رقابة داخلية .

- قاموا بتقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية للشركة .

- قاموا بعرض استنتاجهم بالتقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية تأسيسا علي تقييمهم .

e- أن المديرين المسئولين الموقعين قد أفصحوا لمراجعي الشركة ولجنة المراجعة الأعضاء في مجلس الإدارة عما يأتي :-

- كافة العيوب الجوهرية في تقييم ضوابط الرقابة الداخلية التي يمكن أن تؤثر عكسيا علي قدرة الشركة علي تسجيل العمل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية ، وقد حددوا لمراجعي الشركة أي أوجه ضعف جوهرية في ضوابط الرقابة الداخلية .

- أي غش سواء أكان جوهريا أو غير جوهري يرتبط بالإدارة أو العاملين الآخرين الذي لديهم دورا هاما في ضوابط الرقابة الداخلية للشركة .

f- أن يشير المديرين الموقعين في التقرير عما إذا كانت توجد تغيرات أم لا في ضوابط الرقابة الداخلية لاحقة لتاريخ تقييمهم متضمنا أية تصرفات تصحيحية ترتبط بأوجه العيوب الجوهرية ومواجه أوجه الضعف المادية .

أن ذلك يطبق فقط علي المديرين التنفيذيين بالمركز الرئيسي للشركات خارج الولايات المتحدة والذي تتم تداول أسهم شركاتهم في البورصة الأمريكية .

يوضح ذلك الإقرار الشكل رقم (16/1) والذي يصور تصديق المدير التنفيذي لشركة Schlumberger المحدودة والذي يقدم في نموذج تقرير 10-K إلى هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية .

شكل رقم (16/1)

التصديق علي القوائم المالية لشركة Schlumberger

عن طريق مديري الشركة

تصديق المدير المسئول

أشهد أنا Andrew Gould بالآتي :-

1- قمت بمراجعة التقرير السنوي علي نموذج K - 10 لشركة Schlumberger المحدودة .

2- تأسيسا علي معرفتنا فأن ذلك التقرير لا يتضمن أي بيان غير حقيقي لحقيقة مادية أو استبعاد ذكر أي حقيقة مادية ضرورية لعمل البيان المحدد . في ضوء الظروف التي في ظلها تم إعداد تلك القوائم لا يوجد أي تضليل تجاه الفترة التي تم تغطيتها عن طريق ذلك القرار .

3- تأسيسا علي معرفتنا فأن القوائم المالية والمعلومات المالية الأخرى المتضمنة في ذلك التقرير تعرض بعدالة في كل النواحي الهامة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة المسجلة في عن الفترات المقدمة في ذلك التقرير .

4- أننا مسئولين عن وضع والاحتفاظ بضوابط رقابة علي الإفصاح والإجراءات (كما هي موضحة في قواعد قانون البورصة) عن الشركة المسجلة وأننا قد قمنا :-

a- بتصميم تلك الضوابط الرقابية علي الإفصاح والإجراءات المرتبطة بضمان جعل المعلومات المادية المرتبطة بالشركة متضمنا شركاتها التابعة معروفة لنا عن طريق الاخرين داخل تلك المنشآت لاسيما أثناء الفترة التي أعد خلالها ذلك التقرير .

b- بتقييم فعالية ضوابط الرقابة وإجراءات الإفصاح وقد قدمنا في ذلك التقرير استنتاجنا عن فعالية تلك الضوابط والإجراءات للربع السنوي الحالي للشركة التي تؤثر جوهريا أو من المحتمل أن تؤثر جوهريا بشكل معقول علي الرقابة الداخلية علي التقرير المالي .

c- بالإفصاح في ذلك التقرير عن أي تغير في الرقابة الداخلية علي التقرير المالي التي حدثت أثناء الربع المالي الحديث التي أثرت أو من المحتمل أن تؤثر جوهريا علي الرقابة الداخلية للتقرير المالي .

5- قمنا بالتصديق تأسيسا علي التقييم الحديث للرقابة الداخلية علي التقرير المالي لمراجعي الشركة ولجنة المراجعة الأعضاء في مجلس إدارتها بالآتي :-

a- كافة أوجه النقص الجوهرية وكافة مواطن الضعف الهامة في تقييم أو تشغيل الرقابة الداخلية علي التقرير المالي التي من المحتمل أن تؤثر بشكل معقول عكسيا علي قدرة الشركة علي تسجيل وتشغيل وتلخيص المعلومات المالية والتقرير عنها .

b- أي غش سواء أكان ماديا أم غير ماديا يرتبط بالإدارة أو العاملين الأخريين الذين لديهم دورا هاما في الرقابة الداخلية علي التقرير المالي .

Date March 31/2006

Andrew Gould
Chairman and Chief
Executive Officer

16/2 العناصر الأساسية لتقرير المراجع

Basic Elements of the Auditors Report

نـــص المعيار الدولي للمراجعة رقم 700 بعنوان تقرير المراجع عن القوائم المالية **The Auditor's Report on Financial Statements** علـــي أن المـــراجع يجـــب أن يقوم بفحـــص وتقيـــيم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة إثبات المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس للتعبير عن الرأي في القوائم المالية . أن تقرير المراجع يجب أن يتضمن تعبير كتابي واضح عن القوائم المالية كمجوعة واحدة .

محتويات تقرير المراجع Contents of the Auditor's Report

يجب أن يتضمن تقرير المراجع العناصر الأساسية التالية :-

1- اللقب **Title** .

2- الجهة الموجه إليها التقرير **Addressee** .

3- فقرة افتتاحية أو تمهيدية تتضمن :-

- تحديد القوائم المالية المراجعة .
- إفصاح بمسئولية إدارة الشركة ومسئولية المراجع .

4- فقرة النطاق **Scope Paragraph** (تصف طبيعة عملية المراجعة) .

- إشارة إلى المعايير الدولية للمراجعة أو أي معايير أو ممارسات وطنية ملائمة .
- وصف لعمل المراجع المؤدي .

5- فقرة الرأي **Opinion** والتي تتضمن التعبير عن الرأي علي القوائم المالية .

6- تاريخ التقرير .

7- عنوان المراجع .

8- توقيع المراجع .

اللقب Title

يجـــب أن يكـــون لتقرير المراجع لقب ملائم يساعد القارئ علي تحديده وتمييزه بسهولة عـــن الـــتقارير الأخـــرى علي سبيل المثال تلك التي تقوم بإعدادها الإدارة . أن اللقب الأكثر اســـتخداما هو المراجع الحيادي **Independent Auditor** أو تقرير المراجع **Auditor's**

Report ويفـــيد ذلك في التمييز بين تقرير المراجع عن التقارير الأخرى قد يتم إصدارها عن طريق الغير .

الجهة الموجة إليها التقرير Addressee

يجـــب مراعاة أن يتم توجيه التقرير طبقا لما تتطلبه ظروف التكليف واللوائح المحلية . ويـــتم عـــادة توجـــيه التقرير أما إلى حملة الأسهم أو إلى مجلسّ إدارة الشركة التي خضعت قوائمهـــا المالية للمراجعة ، وفي بعض البلدان علي سبيل المثال هولندا فأن تقرير المراجع لا يـــتم توجـــيه إلى الجهات السابقة علي أساس أن التقارير يستهدف أن تستخدم (شخص غير مسمي بدون تعيين) عن طريق الجمهور علي نطاق ضخم .

الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية Opening or Introductory Paragraph

يجب أن يحدد التقرير القوائم المالية التي تم مراجعتها ، ويجب أن يتضمن اسم المنشأة وتـــاريخ الفترة التي تغطيها القوائم المالية ، كما يجب أن يتضمن التقرير إيضاح بأن القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة المنشأة ، فأعداد تلك القوائم المالية تتطلب أن تقوم الإدارة بعمل تقريـــر واحكـــام محاســـبية جوهرية بالإضافة إلى تحديد المبادئ والطرق المحاسبية الملائمة المستخدمة عند إعداد تلك القوائم .

أن الفقـــرة الافتتاحـــية يجـــب أن تتضمن أيضا إيضاح بان مسئولية المراجع تتمثل في التعبـــير عن رأي علي القوائم المالية تأسيسا علي عملية المراجعة وفيما يلي توضيح للفقرة الافتتاحية أو التمهيدية :-

" قمـــنا بمراجعة الميزانية العمومية المرفقة لشركة ـــــ في 31 ديسمبر عام ـــ وقوائم الدخل وقوائم التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ .

تلـــك القوائـــم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا تتمثل في التعبير عن تلك القوائم المالية تأسيسا علي مراجعتنا. "

فقرة النطاق Scope Paragraph

تشير فقرة النطاق إلي قدرة المراجع علي أداء إجراءات مراجعة يعتقد أنها ضرورية في ظـــل الظـــروف المحـــيطة . أن فقرة النطاق تعتبر إيضاح حقيقي عما قام المراجع بعمله في

عملــية المراجعة . يوفر ذلك للقارئ تأكد بأن عملية المراجعة قد تم تنفيذها طبقا للمعايير أو الممارسات المقررة لتلك التكليفات .

يجــب أن تتضمن فقرة النطاق إيضاح بأن عملية لمراجعة تم تخطيطها وادائها للحصول علــي تــأكد معقــول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري ، وأن عملية المراجعة توفر أساس معقول لإبداء الرأي . أن استخدام تلك العبارات أو الصياغة المماثلة لا تعني أن عملية المراجعة توفر مستوي مرتفع من التأكد إلا أنه لا يمثل ضمانا .

يجــب أن يشــير الــتقرير إلي معايير أو ممارسات المراجعة التي يتم إتباعها عند أداء عملية المراجعة ، بالإشارة إلي المعايير الدولية للمراجعة ISA أو إلي المعايير أو الممارسات المقررة داخل أحد البلاد .

وإذا مــا كانــت الشــركة مســجلة في البورصة الأمريكية فأن معيار المراجعة رقم (1) لمجلــس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة يتطلب أنه عند الإشارة في تقرير المراجعة إلــي معايــير المراجعة المقبولة بوجه عام أو معايير المراجعة الأمريكية المقبولة المتعارف علــيها أو المعايير عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين ، يتعين علي المراجع أن يستبدل ذلك بالإشارة إلى معايير مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركة العامة .

أن تقريــر المراجع يجب أن يصف عملية المراجعة علي أنها عملية فحص علي أساس اختــباري as axamining on atest basis لأدلـــة إثــبات Evidence لتدعــيم القــيم والإفصــاحات بــالقوائم المالية وتقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك القوائم . يجــب أن يصــف الــتقرير أيضــا عملية المراجعة علي أنها تقييم للقوائم المالية ككل وتقييم التقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها عند إعداد تلك القوائم .

ويمكن توضيح الصيغة المعيارية لفقرة النطاق علي النحو التالي :-

" قمــنا بــأداء مراجعتــنا طــبقا للمعايــير الدولــية للمراجعة (أو الإشارة إلى المعايير والممارســات الملائمــة الوطنــية) . تتطلب تلك المعايير أن نخطط ونؤدي عملية المراجعة للحصول علي تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري . تتضمن عملــية المــراجعة الفحــص علي أساس اختباري لدليل الإثبات المدعم للقيم والإفصاحات في القوائــم المالــية ، تتضــمن المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات

الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا ."

فقرة الرأي Opinion Paragraph

يجب أن تشير فقرة الرأي في تقرير المراجع بوضوح إلي إطار التقرير المالي المستخدم لأعداد القوائم المالية (متضمنا تحديد مصدر إطار التقرير المالي المستخدم عندما لا يتمثل في المعايـير الدولية للتقرير المالي) ، كما يحدد رأي المراجع عما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة في كافة النواحي المادية) طبقا لإطار التقرير المالي، وحيثما يكون ذلك ملائما ما إذا كانت القوائم المالية تتمشى مع المتطلبات الإلزامية .

أن المصـطلحات المستخدمة للتعبير عن رأي المراجع هي إعطاء صورة صادقة وعادلة True and Fair View أو تعرض بعدالة Fairly Presented في كافة النواحي المادية . أن كـلا المصطلحين يشيرا من بين عدة أمور أن المراجع يراعي فقط تلك الأمور التي تكون مادية للقوائم المالية .

يـنص المعـيار الدولي للمراجعة رقم 200 علي أن هدف عملية مراجعة القوائم المالية يتمثل في تمكين المراجع من التعبير عن رأي عما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها في كافة النواحـي الماديـة طبقا لإطار التقرير المالي المحدد . إن إطار التقرير المالي يتم تحديده عن طريق المعايير الدولية وتطوير الممارسة العامة داخل البلد .

أن رأي المـراجع يشير إلي الإطار الذي في ضوءه تم تأسيس القوائم المالية عن طريق اسـتخدام كلمات مثل طبقا للمعايير الدولية للمحاسبة . وقد يكون إطار التقرير الدولي للتقرير المالـي أو الإطـار المحلي للتقرير المالي ، وقد قدم الإيضاح الدولي لتطبيقات المراجعة رقم 1014 إرشادا عندما يعبر المراجع عن رأي عن القوائم المالية التي تم إعدادها في ضوء ذلك الإطـار والاطـر المحلية للتقرير المالي التي أحيانا ما تقوم المنشاة بإعداد القوائم المالية في ظلها .

أن المـراجع يراعـي كل إطار للتقرير المالي بشكل منفصل فإذا ما ترتب علي الأمر فشل في الالـتزامات بـأحد من الإطارين ولكنه لم يسبب فشل في الالتزام بالإطار الأخر ، من ثم يتم التعبير عـن رأي غير متحفظ عن الالتزام بالإطار ورأي متحفظ أو رأي عكسي عن الالتزام بالمعيار الأخر ، وإذا مـا كان من رأي المراجع أن الفشل في الالتزام بأحد الاطر جعل القوائم المالية تفشل في

الالتزام بالإطار الأخر فأنة يصدر رأي متحفظ أو رأي عكسي عن الالتزام بكلا الإطارين وكتوضيح تقريـر المراجع عندما يكون في رأيه أن القوائم المالية تتمشى مع الإطار المحلي للتقرير المالي إلا أن إبـداء الـرأي المـتحفظ يعتبر ملائم للالتزام بالإطار الدولي للتقرير المالي ، فقد وفر الإيضاح الدولي لتطبيقات المراجعة رقم 1014 نموذج لذلك التقرير .

تاريخ التقرير Date of Report

يجب أن يتم تحديد تاريخ للتقرير حيث يجب علي المراجع أن يحدد تاريخ التقرير بتاريخ الانـتهاء عـن عملية المراجعة (عادة ما يكون التاريخ الأخير للعمل الميداني) .حيث أن ذلك يخطر القارئ بأن المراجع قد رأي أثر الأحداث والمعاملات التي أصبح علي علم بحدوثها حتي ذلك التاريخ علي القوائم المالية وتقرير المراجعة . وحيث أن مسئولية المراجع أن يعد تقرير عـن القوائـم المالية التي تم إعدادها وعرضها عن طريق الإدارة فأن المراجع يجب إلا يحدد تـاريخ الـتقرير مـبكرا مقارنة بالتاريخ التي قامت الإدارة بموجبه بالتوقيع والموافقة علي القوائم المالية .

عنوان المراجع Auditor's Address

يجـب أن يحـدد التقرير اسم موقع محدد للمدينة التي تمثل موقع مكتب المراجع والتي تخـدم عمـيل المـراجعة ، وقد تطلب معيار المراجعة رقم (1) الصادر من مجلس الإشراف المحاسـبي علـي الشركة العامة أيضا أن يقوم المراجع بتضمين المدينة والولاية (أو المدينة والبلد في حالة المراجع غير الأمريكي) التي يتم إصدار تقرير المراجعة فيها . وجدير بالبيان ففي بعض البلدان ليس من المطلوب أن يعطي تقرير المراجعة عنوان محدد لموقع المراجع .

التوقيع Signature

يجـب أن يتم توقيع التقرير بأسم مكتب المراجع بالاسم الشخص للمراجع أوكلاهما أيهما كـان ملائما . وعادة ما يتم توقيع تقرير المراجع بأسم منشأة المراجعة حيث تتحمل المنشأة مسـئولية عملـية المراجعة . وغني عن القول ففي بعض البلدان علي سبيل المثال الولايات المـتحدة الأمريكـية والمملكة المتحدة وهولندا ليس مطلوبا في الوقت الحالي أن يتم التوقيع بالاسم الشخصي للمراجع .

شكل تقرير المراجع Form of an Auditor's Report

أن النوع الأكثر شيوعا لتقرير المراجع هو تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ Standard Unqualified Audit Report حيث يستخدم لأكثر من 90% من كافة تقارير المراجعة . ويشار إلي تقارير المراجعة الأخرى بتقارير المراجعة بخلاف غير المتحفظة والتي تتضمن هذه التقارير التي تعبر رأي عكسي والامتناع عن إبداء الرأي والرأي المتحفظ .

أن شكل تقرير المراجع سوف يأخذ بوجه عام شكل التقرير غير المتحفظ الذي يتكون من ثلاثة فقرات : فقرة افتتاحية ، فقرة النطاق ، فقرة الرأي ، ويمكن أن تتضمن التقارير أيضا فقرة مراجعة (بعد فقرة الرأي) يطلق عليها الفقرة التي تؤكد علي عدم التأكد أو فقرة إيضاحية . وفي بعض البلدان قد يتم تضمين فقرة تشير إلي التحفظ كنتيجة لإجراء أو إفصاح محاسبي غير كافي في قبل فقرة الرأي.

يوضح الشكل رقم (16/2) الصياغة المعيارية لتقرير المراجعة غير المتحفظ.

تنص الفقرة الأخيرة في التقرير المعياري غير المتحفظ علي استنتاج المراجع تأسيسا علي نتائج فحص عملية المراجعة . تعتبر تلك الفقرة في غاية الأهمية حيث أن إجمالي تقرير المراجعة يشار إليه في العادة بتعبير رأي المراجع Opinion Auditor's ، يتم ذكر فقرة الرأي كمجرد رأي بدلا من الإفصاح عن حقيقة أو ضمان أن الهدف يتمثل في الإشارة إلي أن الاستنتاجات تتأسس علي الحكم المهني.

تتطلب معايير المراجعة المقبولة المتعارف عليها في الولايات المتحدة استخدام تقرير من ثلاث فقرات يأخذ شكل النموذج الدولي . تتمثل فقرة النطاق الفقرة الثانية أما فقرة الرأي فتمثل الفقرة الأخيرة ، يوضح الشكل رقم (16/3) تقرير نموذجي غير متحفظ وتقرير للإدارة عن مسئوليتها عن التقرير المالي لأحد الشركات الأمريكية .

شكل رقم (16/2)

تقرير المراجعة المعياري غير المتحفظ

تقرير المراجع

إلي المساهمين أو مجلس الإدارة

قمـــنا بمراجعة الميزانية العمومية لشركة ـــــ في 31 ديسمبر عام ـــــ وقوائم الدخل والتدفقات النقدية المرتبطة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ .

تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا فتتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا علي مراجعتنا .

قمـــنا بأداء مراجعتنا طبقا للمعايير الدولية عن المراجعة ، تتطلب تلك المعايير أن نخطط ونـــؤدي عملـــية المـــراجعة للحصول علي تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلوا من التحريف الجوهري ، تتضمن عملية المراجعة أيضا الفحص علي أساس اختباري لدليل الإثبات المؤيـــد للقـــيم والإفصـــاحات في القوائم المالية ، تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم للمبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة في كافة النواحي المادية) المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عام ـــــ ونتائج الأعمال وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي .

المراجع ـــــــ

التاريخ / / **العنوان ـــــــــ**

شكل رقم (16/3)

تقرير نموذج غير متحفظ وتقرير الإدارة

عن مسئوليتها عن التقرير المالي

تقرير المراجعين المستقلين

إلي المساهمين و مجلس الإدارة لشركة ــــــــ

قمـــنا بمـــراجعة الميزانـــية العمومية الموحدة لشركة ــــ والشركات المرتبطة في 31 ديســـمبر عـــام ــــــ وعام ــــ والقوائم المالية المرتبطة للدخل وحقوق الملكية والتدفقات النقدية لكل من السنوات الثلاثة للفترة المنتهية في 31 ديسمبر عام ــــ .

تلـــك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا تتمثل في التعبير عن رأي عن تلك القوائم تأسيسا علي مراجعتنا .

قمنا بأداء مراجعتنا طبقا للمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها في الولايات المتحدة ، تتطلـــب تلـــك المعايير أن نخطط ونؤدي عملية المراجعة للحصول علي تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلوا من التحريف الجوهري ، تتضمن عملية المراجعة الفحص علي أساس اختـــباري لدليل الإثبات المؤيد للقيم والإفصاحات في القوائم المالية ، وتتضمن عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

فـــي رأيـــنا أن القوائـــم المالية المشار إليها بعالية تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركـــز المالـــي الموحـــد للشـــركة في 31 ديسمبر عام ــــ وعام ــــ والنتائج الموحدة لأعمالها وتدفقاتها النقدية لتلك السنوات الثلاثة في الفترة المنتهية في 31 ديسمبر عام ــــ طبقا لمبادئ المحاسبة والمقبولة والمتعارف عليها في الولايات المتحدة .

Ernst Young LLP
Chicago , Illinois
Date / /

تقرير المراجعة

علي مسئولية الشركة علي التقرير المالي

أن إدارة شـــركة ـــــــ مسئولة عن إعداد وسلامة القوائم المالية والمعلومات المرتبطة التـــي تم عرضها في ذلك التقرير السنوي . تلك المسئولية يتم تنفيذها من خلال ضوابط لنظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن الأصول قد تم حمايتها ، وان العمليات المالية قد تم الترخيص بها علي نحو سليم ، وأن السجلات المالية تعتبر وثيقة .

تتضمن ضوابط الرقابة الداخلية هذه برنامج مراجعة داخلية شامل ، وسياسات وإجراءات مالـــية مكـــتوبة ، وتقســـيم ملائم للمسئولية واختبار وتدريب ملائم للأفراد . تتضمن السياسات المكـــتوبة دلـــيل لسلوك العمل يصف أن عملية المراجعة المستقلة للقوائم المالية وتقريرها الذي يظهر أدناه .

يمارس مجلس الإدارة مسئولية الرقابية من خلال لجنة مراجعة تتكون بالكامل من مديرين مستقلين . تتقابل لجنه المراجعة بشكل دوري منتظم لفحص الأمور الخاصة بالممارسة والرقابة . كـــل مـــن منشاة المراجعة الخارجية Ernst Young LLP والمراجعين الداخليين وصول مباشر إلي لجنة المراجعة ويتم الاجتماع معها بشكل دوري إدارة شركة ـــــــــــــ

Chicago , Illinois

Date / /

الرأي المعدل Modified Opinion

يتم النظر في تعديل تقرير المراجع في ظل موقفين مختلفين :-

1- أمور لن تؤثر علي رأي المراجع (والتي تعني إضافة فقرة للتأكيد عن أمر معين Emphasis of Matter Paragraph) .

2- أمور تؤثر علي رأي المراجع (الحالات التي تستدعي أما (a) رأي متحفظ ، (b) رأي عكسي ، (c) الامتناع عن إبداء الرأي .

ولاشك أن فهم المستخدم سيكون أفضل إذا ما كان شكل ومحتوي كل نوع معياري موحد ، ويتضمن معيار المراجعة الدولي رقم 700 صياغة مقترحة للتعبير عن رأي غير متحفظ بالإضافة أمثلة عن عبارة التعديل التي يتم استخدامها عندا يتم إصدار تقارير معدلة .

16/3 أنواع التقارير التي تعبر عن أداء المراجعة

Types of Reports Expressing Audit Opinion

أن الرأي الذي يتم التعبير عنه في تقرير المراجعة قد يكون واحد من أربعة أنواع هي:- الرأي غير المتحفظ، الرأي المتحفظ ، الرأي العكسي بالإضافة إلي والامتناع عن إبداء الرأي .

تقرير المراجع المعياري غير المتحفظ

Standard Unqualified Opinion Auditor's Report

يجب أن يتم التعبير عن رأي غير متحفظ للمراجع عندما يستنتج المراجع أن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة كافة النواحي المادية) طبقا لإطار محدد للتقرير المالي . قد يشير تقرير المراجع المتضمن رأي غير متحفظ أيضا بشكل ضمني إلي أن أي تغيرات في المبادئ المحاسبية أو في طرق تطبيقها وأثرها يتم تحديدها والإفصاح عنها علي نحو صحيح في القوائم المالية ، يبين الشكل رقم (16/3) صياغة معيارية لتقرير المراجع غير المتحفظ .

المتطلبات الخاصة بإعطاء رأي غير متحفظ

Requirements to Give Unqualified Opinion

في ظل تقرير المراجعة عن القوائم المالية يتم إصدار رأي غير متحفظ بأسلوب واضح ورسمي عندما يقتنع المراجع في كافة النواحي المادية بأن :-

a- القوائـــم المالية قد تم إعدادها باستخدام سياسات محاسبية مقبولة يتم تطبيقها بثبات واتساق .

b- القوائم المالية تتمشى مع متطلبات القوانين واللوائح الملائمة .

c- اتســـاق الصورة التي يتم عرضها عن طريق المعلومات المالية كمجموعة واحدة مع معرفة المراجع بأعمال المنشأة .

d- أن يكـــون هـــناك إفصـــاح كـــاف بكافـــة الأمور المادية الملائمة للعرض الصحيح للمعلومات المالية .

متي لا يمكن أن يكون الرأي غير متحفظا

When Opinion Cannot be Unqualified

قد لا يكون المراجع قادرا عن التعبير علي رأي غير متحفظ عندما يكون أيا من الظروف التالية موجودة وفي حكم المراجع تعتبر مادية للقوائم المالية :-

a- أن هناك أحد القيود علي نطاق عمل المراجع .

b- أن هـــناك أحـــد الاختلافات مع الإدارة بخصوص إمكانية قبول السياسات المحاسبية المختارة ، وطريقة تطبيقها أو كفاية الإفصاحات في القوائم المالية .

أن الظـــروف الموضـــوعة فـــي البـــند (a) قيد النطاق - يمكن أن تجعل تقرير المراجع يتضـــمن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي ، وفي بعض البلاد قد تصل إلي الانسحاب من التكلـــيف . أن الظروف الموصوفة في (b) الاختلاف مع الإدارة - يمكن أن تؤدي إلي تقرير مراجعة يتضمن رأي متحفظ أو رأي عكسي.

تقرير المراجعة المتضمن رأي متحفظ

Auditor's Report Containing a qualified Opinion

أن تقرير المراجع المتضمن رأي متحفظ يتم إصداره عندما يستنتج المراجع أن الرأي غير مـــتحفظ لا يمكن أن يتم التعبير عنه إلا أن أثر اختلاف أو تعارض مع الإدارة أو قيد في النطاق لـــيس ماديـــا للدرجـــة التي تتطلب إصدار رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء الرأي . أن الرأي المـــتحفظ يجـــب أن يتم التعبير عندما يتم عرض القوائم المالية بعدالة باستثناء أو فيما عدا آثار الأمر الذي يرتبط به التحفظ .

يوضح الشكل رقم (16/4) مثالا لصياغة التقرير المتحفظ ، حيث يمثل ذلك تقرير يتضمن رأي متحفظ تأسيسا علي وجود قيد في النطاق . وجدير بالذكر ففي بعض البلاد قد لا يتم السماح للمراجع بقبول تكليف مع وجود قيد في النطاق .

تقرير مراجع يتضمن رأي عكسي

Auditor's Report Containing au Adverse Opinion

يتم إصدار الرأي العكسي عندما يكون اثر الاختلاف ماديا ومقنعا للقوائم المالية للدرجة التي معها يقوم المراجع بالاستنتاج بأن التحفظ في تقريره لا يعتبر كافيا للإفصاح عن التضليل أو الطبيعة غير الكاملة للقوائم المالية .

وكمثال عن صياغة تقرير المراجع المتضمن رأي عكسي نتيجة إفصاح غير كاف يوضحه الشكل رقم (16/4) . ويلاحظ أن تقرير الرأي العكسي لديه فقرة ثالثة قبل فقرة الرأي تمثل فقرة تناقش الاختلاف ، علي سبيل المثال ففي الشكل رقم (16/5) يتضح أن المراجع لديه اختلاف مع الإدارة . ومن الواضح من قراءة فقرة الرأي أن تقرير الرأي العكسي من المحتمل أن يكون له أثر سلبي جدا علي قراء ومستخدمي التقرير والقوائم المالية ، ولذلك يتم إصدار تلك التقارير بعد أن تكون كافة المحاولات التي تبدل لاقناع العميل بتعديل القوائم المالية قد فشلت ، ولذلك يكون الخيار الوحيد الأخر المتاح للمراجع في ذلك الموقف هو الانسحاب من التكليف .

تقرير المراجع الذي يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي

Auditor's Report Containing a Disclaimer of Opinion

أن تقرير المراجع الذي يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي يجب أن يتم التعبير عنه عندما يكون الأثر المحتمل للقيد في النطاق مادي ومقنع جدا للدرجة التي معها لا يمكن للمراجع أن يكون قادرا علي الحصول علي دليل إثبات مراجعة كاف وملائم ، ولذلك فانه لن يكون قادرا علي التعبير عن رأي عن القوائم المالية.

يوضح الشكل رقم (16/6) مثالا عن صياغة معيارية لتقرير الامتناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيد في النطاق .

وعندما يصدر المراجع تقرير بخلاف التقرير غير المتحفظ فأنه يجب أن يتضمن وصف واضح لكافة الأسباب الأساسية التي يجب أن يتم تضمينها في التقرير والتحفظ عن الأثر

شكل رقم (16/4)

صياغة معيارية لرأي متحفظ بسبب وجود قيد في النطاق

تقرير المراجع

إلي المساهمين أو مجلس الإدارة

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية لشركة ـــــ في 31 ديسمبر عام ـــــ والقوائم المرتبطة للدخل والتدفقات النقدية لكل من السنة المنتهية في ذلك التاريخ، تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا فتتمثل في التعبير عن الرأي عن تلك القوائم تأسيسا علي مراجعتنا .

وفيما عدا ما سيتم مناقشته في الفترة التالية قمنا بإجراء مراجعتنا طبقا للمعايير الدولية عن المراجعة ، تتطلب تلك المعايير أن نخطط وتؤدي عملية المراجعة للحصول علي تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري .

تتضمن عملية المراجعة فحص علي أساس اختبار لدليل الإثبات المؤيد للقيم والإفصاحات في القوائم المالية ، تتضمن أيضا عملية المراجعة تقييم للمبادئ المحاسبة المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، ونعتقد بان مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

لم نقم بملاحظة جرد المخزون المادي في 31 ديسمبر عام ـــــ حيث أن ذلك التاريخ كان سابق للوقت الذي كلفنا فيه كمراجعين للشركة ، ونظرا لطبيعة سجلات الشركة لم تكن قادرين علي الاقتناع بالتحقق من كميات المخزون عن طريق استخدام إجراءات مراجعة بديلة.

في رأينا باستثناء آثار تلك التعديلات التي ربما تكون ضرورية إذا ما كنا قادرين علي ملاحظة الجرد المادي لكميات المخزون ، فأن القوائم المالية تعرض صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة في جميع النواحي المادية) المركز المالي عن الشركة في 31 ديسمبر عام ـــــ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي .

المراجع ـــــــ

التاريخ / /

العنوان ـــــــ

شكل رقم (16/5)

صياغة معيارية لرأي عكسي بسبب وجود إفصاح غير كاف

تقرير المراجع

إلي المساهمين أو مجلس الإدارة

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية لشركة ـــــ في 31 ديسمبر عام ـــــ والقوائم المرتبطة للدخل والتدفقات النقدية لكل من السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا تتمثل في التعبير عن الرأي عن تلك القوائم تأسيسا علي مراجعتنا .

قمـــنا بـــأداء مراجعتنا طبقا للمعايير الدولية عن المراجعة ، تتطلب تلك المعايير أن نخطط وتؤدي عملـــية المراجعة للحصول علي تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري، تتضمن عملية المراجعة الفحص علي أساس اختباري لدليل الإثبات المؤيد للقيم والإفصاحات في القوائم المالية . تنص عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملهـــا بالإضـــافة إلـــي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية . ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

وكمـــا تم مناقشته في الإيضاح رقم (10) فأن الإدارة قد قامت بتقيم شركاتها التابعة في البلاد A ، B بصـــافي قيمة الملكية في 31 ديسمبر عام ـــــ . وقد جادلت الإدارة بأنه ليس هناك أية قوائم مالية مـــراجعة لتلك الشركات التابعة يمكن الاعتماد عليها عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر عام ـــــ . ومع ذلك فأن الإدارة لم تفصح عن أن الأرقام الداخلية المبدئية تشير إلي خسائر شديدة في تلك الشركات الـــتابعة عند مستوي يعتبر ماديا علي القوائم المالية للشركة . وعلي الرغم من أننا نتفق مع الإدارة علي أن إمكانـــية الاعتماد علي تلك الأرقام تعتبر محل شك إلا إننا نعتقد أن مؤشرات الخسائر من الجوهرية بمكـــان لدرجة من المُحتمل أن يتسبب عنها وجود انخفاض مادي في قيمة صافي حقوق الملكية في 31 ديسمبر عام ـــــ ، ونتيجة لذلك من المحتمل أن تكون حقوق ملكية مساهمي الشركة في 31 ديسمبر عام ـــــ قد تم تحريفها بالمغالاة بمقدار 100000000 يورو.

وفـــي رأيـــنا بسبب أثار الأمور التي سبق مناقشتها في الفترة السابقة فأن القوائم المالية لا تعطي صـــورة صادقة وعادلة (أو لم تعرض بعدالة) المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عام ـــــ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقا للمعايير الدولية للمدير المالي .

المراجع ـــــــ

التاريخ / /

العنوان ـــــــ

شكل رقم (16/6)

صياغة معيارية للامتناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيد في النطاق

تقرير المراجع

إلي المساهمين أو مجلس الإدارة

تـــم تكليفنا بمراجعة الميزانية العمومية المرفقة لشركة ــــــ في 31 ديسمبر عام ــــــ وقوائـــم الدخل والتدفقات النقدية المرتبطة في السنة المنتهية في ذلك التاريخ، تعتبر تلك القوائم مسئولية إدارة الشركة (يتم حذف العبارة التي تنص علي مسئولية المراجع) .

(الفقرة التي تناقش نطاق المراجعة أما أن يتم استبعادها أو تعديلها حسب الظروف)

(يتم إضافة فقرة تناقش قيد النطاق علي النحو التالي) :-

لـــم تكـــن قادرين علي ملاحظة كافة المخزون المادي والمصادقة علي حسابات المدينين بســـبب القـــيود التي تم وضعها علي نطاق عملنا عن طريق الشركة ، وبسبب جوهرية الأمور التي تم مناقشتها في الفقرة السابقة فأننا لم نقم بالتعبير عن رأينا في القوائم المالية .

المراجع ــــــــــ

التاريخ / /

العنوان ــــــــــ

الممكن علي القوائم المالية . يجب أن يتم تحديد تلك المعلومات في فقرة منفصلة تسبق فقرة الرأي أو قد يتم الامتناع عن الرأي والذي يتضمن الإشارة ألي مناقشة أكثر تفصيلا في إيضاح مرفق بالقوائم المالية .

16/4 الأمور التي لم تؤثر علي رأي المراجع (تعديل تقرير المراجع المتضمن رأي غير متحفظ)

Matters that Do Not Affect The Auditor's Opinion -Modification of an Auditor's Report Containing an Unqualified Opinion

فــي بعض الظروف قد يتم تعديل تقرير المراجع عن طريق إضافة فقرة للتأكيد علي أمر معين لإلقاء الضوء علي ذلك الأمر المؤثر علي القوائم المالية .

أن إضـــافة فقرة تأكيد علي أمر معين لن يؤثر علي رأي المراجع ، ويجب أن تلك الفقرة فقرة الرأي ، وحيث يتم النص علي أن رأي المراجع ليس متحفظا .

وعادة ما يقوم المراجع بكتابة فقرة التأكيد علي الأمر في المواقف التالية:-

1- إذا كان هناك عدم تأكد Uncertainty جوهري والذي قد يؤثر علي القوائم المالية ومواجهة أثاره في ضوء الأحداث المستقبلية .

2- لالقاء الضوء علي أمر جوهــري يــرتبط بمشكلة الاستمرارية Going Concern Problem ، والــذي يوضــحه الشكل رقم (16/7) حيث يظهر فقرة التأكيد علي أمر معين يرتــبط بالاســتمرارية (أيضــا يــنظر الفصل الخامس عشر بعنوان استكمال عملية المراجعة والمعيار الدولي للمراجعة رقم 570) .

3- أمور أخري .

وكإيضـــاح عــن فقرة التأكيد علي أمر معين نتيجة لوجود عدم تأكد جوهري في تقرير المراجع ما يلي :-

" بدون التحفظ عن رأينا فأننا نلفت الانتباه إلي الإيضاح رقم × المرفق بالقوائم المالية . أن الشــركة تعتبر مدعي عليها في أحد الدعاوى القضائية نتيجة الادعاء بانتهاك بعض حقوق براءة الاختراع والمطالبة بإتاوات وقد يتوقع تحقق خسائر عقابية ملزمة . وقد قامت الشركة باتخــاذ إجــراء قضــائي ومــازال سير القضية المحكمة تحت التنفيذ والتسوية ، أن النتيجة النهائــية لذلك الأمر لا يمكن أن يتم تحديده حاليا ، ولم يتم عمل أي فحص لأي التزام قد ينتج في القوائم المالية . "

مظاهر عدم التأكد في فقرة التأكيد علي أمر معين

Uncertainties in the Emphasis of a Matter Paragraph

تتضمن الأمثلة الخاصة بمظاهر عدم التأكد التي قد يتم التأكيد عليها وجود معاملات مع طرف ذو علاقـــة ، وأمور محاسبية هامة تحدث لاحقا لتاريخ الميزانية العمومية (والتي تم مناقشتها في الفصـــل الخامس عشر بعنوان استكمال عملية المراجعة) ، والأمور التي تؤثر علي إمكانية مقارنة القوائـــم المالية مع نظيرها في السنوات السابقة (علي سبيل المثال التغير في الطرق المحاسبية) . يوفر الشكل الإيضاحي رقم (16/7) ورقم (16/8) صياغة معيارية لفقرات عدم التأكد .

أن هـــناك جوانـــب أخـــري لعدم التأكد اعتمادا علي أهميتها النسبية وقوانين الشركة قد تـــؤدي إلي تعديل تقرير غير متحفظ أو تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي . وتتضمن الأمـــثلة علـــي ذلـــك نتيجة دعوى قضائية رئيسية بالإضافة غلي نتيجة عقود طويلة الأجل ، تقديـــرات عدم استعادة قيم الأصول وخسائر الأعمال غير المستمرة ، فإذا ما رفضت المنشاة أن تقـــوم بإجراء تعديل ضروري علي المعلومات المرفقة بالقوائم المالية وعندما يكون هناك مسئولية إلزامية إضافية للتقرير فأن التقرير قد يتم التحفظ فيه أيضا .

فـــإذا مـــا كـــان عـــدم الـــتأكد جوهريا وماديا ولم يتم الإفصاح عنه بشكل كاف عنه في الإيضـــاحات فـــأن المـــراجع قد يرغب في إصدار رأي متحفظ أو قد يمتنع عن إبداء الرأي . يوضـــح الشكلين رقمي (16/9) ، (16/10) أمثلة عن تقارير غير متحفظه لشركتين دوليتين ضخمتين (Intel and Dell) ، كل منهما يتطلب وجود فقرة التأكيد علي أمر معين .

التأكيد علي أمر الاستمرارية Going Concern Emphasis of Matter

أن افتراض الاستمرارية **Going Concern Assumption** يعتبر أحد الافتراضات الأساسية التـــي تقـــوم عليها إعداد القوائم المالية . ويتم النظر عادة إلي المنشاة علي أنها مستمرة في مزاولة أعمالها لمستقبل غير منظور . وقد حدد المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 إرشاد عن مســـئوليات المراجعة بالارتباط بملائمة افتراض الاستمرارية كأساس لأعداد القوائم المالية . فعندما تنشأ مشكلة تتعلق بخصوص ملائمة افتراض الاستمرارية فأن المراجع يتعين أن يجمع دلـــيل إثـــبات مـــراجعة ملائم وكافي لمواجهة عوارض الاستمرار ، للدرجة التي تقنعه بقدره المنشاة في الاستمرار في أعمالها للمستقبل المنظور .

شكل رقم (16/7)

صياغة معيارية لتقرير غير متحفظ للمراجع

مع وجود فقرة التأكيد علي أمر عدم تأكد قانوني

تقرير المراجع

إلي المساهمين

قمنا بمراجعة الميزانية الافتتاحية المرفقة لشركة ـــــ في 31 ديسمبر عام ـــــ وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية لكل من السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا فتتمثل في التعبير عن الرأي عن تلك القوائم تأسيسا علي مراجعتنا .

قمنا بأداء مراجعتنا طبقا للمعايير الدولية عن المراجعة ، تتطلب تلك المعايير أن نخطط وتؤدي عملية المراجعة للحصول علي تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري ، تتضمن عملية المراجعة فحص علي أساس أختبار دليل الإثبات مؤيد للقيم والإفصاحات في القوائم المالية . تتضمن علمية المراجعة أيضا تقييم الطرق المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

في رأينا أن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة) المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عام ـــــ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي .

وبدون التحفظ علي رأينا نلفت الانتباه إلي الإيضاح رقم x المرفق بالقوائم المالية ، تعتبر الشركة مدعي عليها في أحد الدعاوى القضائية نتيجة انتهاك بعض حقوق براءة الاختراع والمطالبة بإتاوات وخسائر عقابية . أن الشركة قد قامت باتخاذ تصرف مضاد ومازالت جلسات المحكمة والإجراءات تحت التسوية . أن النتيجة الكلية للموضوع لم يتم تحديدها حاليا ولم يتم عمل أي فحص مقابل أي التزام يمكن أن يؤثر علي القوائم المالية .

المراجع ـــــــ

التاريخ / /

العنوان ـــــــ

شكل رقم (16/8)

صياغة معيارية لتقرير غير متحفظ للمراجع

مع فقرة التأكيد علي موضوع الاستمرارية

تقرير المراجع

إلي المساهمين

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية المرفقة لشركة ــــ في 31 ديسمبر عام ــــ وقائمة الدخــل وقائمة التدفقات النقدية لكل من السنة المنتهية في ذلك التاريخ، تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا فتتمثل في التعبير عن الرأي عن تلك القوائم تأسيسا علي مراجعتنا .

قمــنا بأداء مراجعتنا طبقا للمعايير الدولية عن المراجعة ، تتطلب تلك المعايير أن نخطط وتــؤدي عملــية المــراجعة للحصــول علي تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري ، تتضمن عملية المراجعة فحص علي أساس اختبار دليل الإثبات مؤيد للقيم والإفصــاحات فــي القوائــم المالــية . تتضمن علمية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المســتخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

فــي رأيــنا أن القوائــم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة في كافة النواحــي الهامــة) المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عام ــــ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي .

وبدون التحفظ علي رأينا فأننا نلفت النظر إلي الإيضاح رقم × المرفق بالقوائم المالية الذي يشير إلي أن الشركة تعاني من صافي خسارة ×× ،أثناء السنة المنتهية في 31 ديسمبر عام ــــ وفــي ذلك التاريخ فأن الالتزامات المتداولة للشركة تزيد عن أصولها المتداولة للشركة بمقدار ×× . تلــك الظروف بالارتباط مع أمور أخري تم تحديدها في الإيضاح رقم × تشير إلي وجود عــدم تــأكد جوهــري قد يطرح شك جوهري عن قدرة الشركة علي الاستمرارية في مزاولة نشاطها .

المراجع ــــــ

التاريخ / /

العنوان ــــــ

شكل رقم (16/9)

صياغة مراجعة غير متحفظ لشركة Intel عام 2002

الذي يتضمن التأكيد علي أمر معين نتيجة التغير في الطرق المحاسبية

تقارير المراجعين الحياديين (Ernst & Young llp)

إلي مجلس الإدارة والمساهمين بشركة Intel

قمـــنا بمـــراجعة الميزانية العمومية الموحدة لشركة Intel في 31 ديسمبر عام 2002 و 31 ديســمبر عــام 2001 والقوائــم الموحدة المرتبطة للدخل وحقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل الــثلاث ســنوات في الفترة المنتهية في 31 ديسمبر . تضمنت مراجعتنا أيضا جدول القوائم المالية المحــدد فـــي الدليل عند البند (a) 15 . تلك القوائم المالية والجدول تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، وتتمثل مسئوليتنا في التعبير عن رأي عن تلك القوائم المالية والجدول تأسيسا علي مراجعتنا .

قمـــنا بأداء مراجعتنا طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها في الولايات المتحدة ، تلـــك المعايـــير تتطلب أن نخطط وتؤدي عملية المراجعة للحصول علي تأكد معقول عما إذا كانت القوائـــم المالـــية تخلو من التحريف الجوهري ، تتضمن عملية المراجعة فحص علي أساس اختبار دليل الإثبات مؤيد للقيم والإفصاحات في القوائم المالية . تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاســبية المســتخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

فـــي رأينا أن القوائم المالية الموحدة المشار إليها بعالية تعرض بعدالة في كافة النواحي المادية الموحد لشركة Intel في 31 ديسمبر عام 2002 ، 31 ديسمبر عام 2001 ونتائج أعمالها الموحدة وتدفقاتها النقدية لكل من الثلاث سنوات المنتهية في 31 ديسمبر عام 2002 طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة بوجه عام في الولايات المتحدة .

أيضـــا فـــي رأيـــنا فـــأن جدول القوائم المالية المرتبطة عند دراستها بالارتباط بالقوائم المالية الأساسية مأخوذة ككل كوحدة واحدة تعرض بعدالة في كافة النواحي المادية المعلومات المشار إليها.

وكمـــا تـــم مناقشته في الإيضاح رقم (2) المرفق بالقوائم المالية الموحدة فأن الشركة قد تبنت إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم 142 بعنوان الشهرة والأصول الملموسة الأخرى .

Ernst & Young
31 Jan 2003

شكل رقم (16/10)

صياغة تقرير مراجعة غير متحفظ لشركة Dell عام 2002

يتضمن فقرة التأكيد علي أمر معين نتيجة التغير في سياسة الاعتراف بالإيراد

تقرير المراجعين المستقلين

إلي مجلس الإدارة والمساهمين

شركة Dell Computers

في رأينا أن القوائم المالية الموحدة المحددة في الدليل المرفق يعبر بعدالة في كافة النواحي المادية عن المركز المالي لشركة Dell وشركاتها التابعة في 31 يناير عام 2003 وفي 1 فبراير عام 2002 ، ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن كل سنه من السنوات الثلاثة المنتهية غي 31 يناير عام 2003 طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية ، بالإضافة لذلك في رأينا أن الجدول المرفق بالقوائم المالية المتضمن في الدليل المرفق يعرض بعدالة في كافة النواحي المادية المعلومات الموضحة عند قراءتها بالارتباط بالقوائم المالية الموحدة ، تلك القوائم المالية وجدول القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، وتتمثل مسئوليتنا في التعبير عن رأي عن تلك القوائم المالية طبقا لمعايير المراجعة والمتعارف عليها عموما في الولايات المتحدة الأمريكية ، والتي تتطلب أن نخطط ونؤدي عملية المراجعة للحصول علي تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري ، تتضمن عملية المراجعة فحص علي أساس اختياري دليل الإثبات المؤيد للقيم والإفصاحات في القوائم المالية . تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم الطرق المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

وكما سبق مناقشته في الإيضاح رقم (1) المرفق بالقوائم المالية الموحدة قامت الشركة بتغير سياسة الاعتراف بإرادتها لبعض المنتجات التي تم شحنها أثناء الفترة المالية لعام 2001 .

PRICEWAIERHOUSECOOPER LLP
31 Feb 2003

أن الشكل الإيضاحي رقم (16/13) في الفصل الخامس عشر بعنوان استكمال عملية المراجعة يظهر بعض المؤشرات الخاصة بإحدى الشركات التي تعاني من مشاكل الاستمرارية . تلك المؤشرات قد يتم التخفيف منها عن طريق عوامل أخري علي سبيل المثال فان التغير في سداد القروض قد يتم مواجهته عن طريق وجود خطط للإدارة تتعلق بجدولة تلك القروض أو بيع الأصول وما إلي ذلك .

الإفصاح عن مخاوف الاستمرارية Going Concern Disclosures

بعد تنفيذ المراجع للإجراءات الإضافية التي أنها ضرورية وبعد الحصول علي كافة المعلومات المطلوبة ودراسة أثر خطط الإدارة فأنه يجب أن يحدد ما إذا كانت المشاكل المطروحة بخصوص مخاوف الاستمرارية قد تم مواجهتها بصورة مقنعة ، فإذا لم يتم حل تلك المشكلات الخاصة بالاستمرارية فأنه يجب أن يفصح في تقريره .

يشكل كاف الظروف الرئيسية التي تثير الشك في قدرة المنشأة علي الاستمرارية في نشاطها في المستقبل القريب ، ويجب أن يتضمن ذلك الإفصاح:-

1- وصف الظروف الرئيسية التي تطرح الشك في الاستمرارية .

2- تحديد أن هناك شكوك بخصوص الاستمرارية ، وبالتالي فان المنشاة قد تكون قادرة علي تخفيض أصولها والاضطلاع بالتزاماتها عند أدائها للمسار العادي لنشاطها.

3- تحديد أن القوائم المالية لا تتضمن أي تعديلات مرتبطة بإمكانية استعادة وتبويب قيم الأصول المسجلة أو قيم وتبويب الالتزامات التي قد تكون ضرورية، والتي من شأنها جعل المنشاة غير قادرة علي الاستمرار في مزاولة نشاطها .

يوضح الشكل رقم (16/8) صياغة معيارية لمخاوف الاستمرارية إذا ما تم الإفصاح عن المشكلة علي نحو كاف .

أما إذا كان الإفصاح غير كافيا في القوائم المالية فأن المراجع يجب أن يعبر عن رأي متحفظ أو رأي عكسي ، كما يعطي الشكل رقم (16/11) صياغة معيارية عندما يتضمن تقرير المراجع رأي متحفظ بسبب عدم الإفصاح عن مشكلة الاستمرارية .

شكل رقم (16/11)
صياغة معيارية لتقرير المراجع المتحفظ
علي عدم الإفصاح عن مشكلة الاستمرارية

تقرير المراجع

إلي المساهمين أو مجلس الإدارة

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية المرفقة لشركة x في 31 ديسمبر عام ــــ وقائمة الدخل قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ . تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، وتتمثل مسئوليتنا في التعبير عن رأي عن تلك القوائم المالية تأسيسا علي مراجعتنا .

قمنا بإجراء مراجعتنا طبقا لمعايير الدولية للمراجعة ، تتطلب تلك المعايير أن نخطط وتؤدي عملية المراجعة للحصول علي تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري ، تتضمن عملية المراجعة فحص علي أساس اختباري لدليل الإثبات المؤيد للقيم والإفصاحات في القوائم المالية . تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

أن اتفاقية التمويل الخاصة بالشركة قد انتهت وتوجد قيم واجبة السداد في 1 مارس عام ــــ ، ولم تكن الشركة قادرة علي إعادة التفاوض أو الحصول علي إعادة إحلال التمويل ، يشير ذلك الموقف إلي وجود شك جوهري قد يجعل هناك شك جوهري في قدرة الشركة علي الاستمرار في نشاطها ، ولذلك فقد تكون غير قادرة علي تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في ظل مسار عملها الطبيعي . ولم يتم الإفصاح عن تلك الحقيقة في القوائم المالية (وكذا الإيضاحات المرفقة) .

وفي رأينا فيما عدا استبعاد المعلومات المتضمنة في الفقرة السابقة فأن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة (تعرض بعدالة في كافة النواحي المادية) المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عام ــــ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي .

المراجع ــــ

التاريخ / /

العنوان ــــ

16/5 الظروف التي قد تؤدي إلي إصدار رأي أخر بخلاف الرأي غير المتحفظ

Circumstances that may Result in Other than an Unqualified Opinion

تأسيساً علي المعيار الدولي للمراجعة رقم 700 يوجد علي الأقل ظرفين خلالهما قد لا يكون المراجع قادرا علي التعبير عن رأي غير متحفظ هما :-

1- وجود قيد في النطاق

2- اختلاف مع الإدارة بخصوص عدم قبول السياسات المحاسبية المختارة وطرق تطبيقها أو كفاية إفصاحات القوائم المالية .

أن الظروف الموضحة في البند (1) الخاصة بقيد النطاق يمكن أن تؤدي إلي رأي متحفظ أو قد يتم الامتناع عن إبداء الرأي ، أما الظروف الموضحة في البند (2) الخاص بعدم الاتفاق مع الإدارة يمكن أن تؤدي إلي رأي متحفظ أو رأي عكسي .

بالإضافة إلي قيد النطاق وعدم الاتفاق مع الإدارة غالبا ما تكون تقارير المراجعة متحفظة إذا كان هناك جوانب عدم تأكد جوهري علي سبيل المثال إلا تكون القوائم المالية متفقة مع المعايير المحاسبية أو كان هناك نقص في الاستقلالية.

وجود قيد في النطاق Limitation on Scope

ينشا القيد في النطاق عندما لا يكون المراجعين قادرين علي الحصول علي المعلومات والتفسيرات التي يعتبرونها ضرورية لعملية المراجعة لأي سبب من الأسباب . أن النطاق قد يكون مقيدا لعدم القدرة علي تنفيذ الإجراءات التي يعتبرها المراجع ضرورية بالإضافة إلي غياب السجلات المحاسبية الملائمة .

فقد يفرض العميل علي سبيل المثال أحيانا قيد في نطاق عمل المراجع عندما تحدد شروط التكليف أن المراجع لن ينفذ إجراءات مراجعة يعتبرها ضرورية ، وقد يكون قيد النطاق لأسباب ظروف خارجية عن رقابة العميل أو المراجع ، وعندما تكون هناك قيود بسبب الظروف الخارجية عن نطاق رقابة العميل فمن الأرجح إصدار رأي متحفظ .

وقد يتم فرض قيد النطاق بسبب ظروف معينة علي سبيل المثال عندما يكون توقيت تعيين المراجع متأخرا ويكون من الصعوبة بمكان ملاحظة جرد المخزون المادي ، وقد ينشا أيضا قيد النطاق عندما تكون السجلات المحاسبية غير كافية أو عندما يكون المراجع غير قادرا علي

تنفيذ إجراءات المراجعة الضرورية ، في تلك الظروف يجب علي المراجع أن ينفذ إجراءات بديلة معقولة للحصول علي دليل إثبات مراجعة كاف وملائم لتدعيم الرأي غير المتحفظ .

وصف القيد

عندما يكون هناك قيد في نطاق عمل المراجع من شأنه منعه من إصدار تقرير مراجعة يتضمن رأي غير متحفظ فأن التقرير يجب أن يصف ذلك النطاق .

كما يجب أن تشير فقرة صياغة الرأي إلي أنه يمثل رأى متحفظ بسبب وجود التعديلات المحتملة علي القوائم المالية التي قد تكون ضرورية حتي يكون النطاق غير موجود ، وفي الحالات التي يكون فيها النطاق جوهريا تماما لدرجة تجعل المراجع غير قادرا علي التعبير عن رأيه يتعين أن يقوم المراجع بالامتناع عن إبداء الرأي .

عدم قبول التكاليف

أن المعيار الدولي للمراجعة رقم 700 ينص علي أنه عندما يكون القيد في شروط التكليف المقترح أن يجعل المراجع يعتقد بأنه سوف يحتاج أن يصدر رأي مراجعة يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي فأنه عادة مالا يقبل تكليف المراجعة إلا إذا تطلب أن يقوم بذلك وفقا للقانون . أن المراجع القانوني يجب أن ألا يقبل تكليف مراجعة عندما يتسبب ذلك القيد في انتهاك واجباته الإلزامية .

عدم الإتفاق مع الإدارة Disagreement with Management

قد لا يتفق المراجع مع الإدارة بخصوص :-

- إمكانية قبول السياسات المحاسبية المختارة .
- طريقة تطبيق السياسة متضمنا كفاية التقييمات والإفصاحات في القوائم المالية .
- تمشي القوائم المالية مع المتطلبات الملائمة للقوانين واللوائح .

فإذا كان تلك البنود الخاصة بعدم الاتفاق مع الإدارة جوهري يتعين علي المراجع التعبير عن رأي متحفظ ، أما إذا كان الأثر جوهريا ومؤثر تماما علي القوائم المالية لدرجة تجعل المراجع يستنتج بأن التحفظ لن يكون كافيا للإفصاح عن الطبيعة المضللة وغير الكاملة للقوائم المالية يجب أن يتم التعبير عن رأي عكسي ، يظهر كل من الشكلين رقمي (16/12) ، (16/13) صياغة نموذجية لتقرير المراجع المتضمن رأي متحفظ بسبب عدم الاتفاق مع الإدارة نتيجة تطبيق أحد السياسات المحاسبية غير الملائمة (الشكل رقم (16/12) ، أو بسبب وجود إفصاح غير كاف (16/13) .

شكل رقم (16/12)

تقرير غير متحفظ نتيجة عدم الاتفاق
علي السياسات المحاسبية أو وجود طريقة محاسبية غير ملائمة

تقرير المراجع

إلي المساهمين أو إلي مجلس الإدارة

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية المرفقة لشركة ـــــ في 31 ديسمبر عام ـــــ وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ . تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا فتتمثل في التعبير عن الرأي عن تلك القوائم تأسيسا علي مراجعتنا .

قمنا بأداء مراجعتنا طبقا للمعايير الدولية عن المراجعة ، تتطلب تلك المعايير أن نخطط ونؤدي عملية المراجعة للحصول علي تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري . تتضمن عملية المراجعة فحص علي أساس اختباري لدليل الإثبات الذي يدعم القيم والإفصاحات في القوائم المالية . تتضمن علمية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

في رأينا أن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة) المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عام ـــــ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي .

وكما سبق مناقشته في الإيضاح رقم × المرفق بالقوائم المالية لم يتم حساب إهلاك في القوائم المالية والذي يعتبر في رأينا غير متفق مع المعايير الدولية للمراجعة . أن مخصصات الإهلاك الخاصة بالسنة المنتهية في 31 ديسمبر عام ـــــ يجب أن تبلغ ×× تأسيسا علي طريقة إهلاك القسط الثابت باستخدام معدلات سنوية تبلغ 5% من المباني و20% من الآلات ، وتبعا لذلك فأن الأصول الثابتة يجب أن يتم تخفيضها بالإهلاك المتجمع بمبلغ ×× كما يجب أن تزيد الخسارة والعجز المتجمع بمقدار ×× ، ×× علي التوالي .

وفي رأينا فيما عدا الأثر علي القوائم المالية للموضوع المشار إليه في الفترة السابقة فأن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة في كافة النواحي المادية) المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عام ـــــ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي .

المراجع ـــ

التاريخ / /

العنوان ـــــــ

شكل رقم (16/13)

تقرير متحفظ بسبب عدم الاتفاق

مع الإدارة نتيجة الإفصاح غير الكافي

تقرير المراجع

إلي المساهمين أو إلي مجلس الإدارة

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية المرفقة لشركة ـــــ في 31 ديسمبر عام ـــــ وقائمة الدخـل وقائمـة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ . تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية إدارة الشركة ، أما مسئوليتنا فتتمثل في التعبير عن الرأي عن تلك القوائم تأسيسا علي مراجعتنا .

قمـنا بأداء مراجعتنا طبقا للمعايير الدولية عن المراجعة ، تتطلب تلك المعايير أن نخطط وتـؤدي عملـية المـراجعة للحصـول علي تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية تخلو من الـتحريف الجوهري. تتضمن عملية المراجعة الفحص علي أساس اختباري لدليل الإثبات يدعم القـيم والإفصـاحات في القوائم المالية . تتضمن علمية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المسـتخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت الإدارة بعملها بالإضافة إلي تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، ونعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

قامـت الشـركة فـي 30 يـناير عام ـــ بإصدار صكوك سندات بقيمة ×× لأغراض تمويل التوسعات في مصانعها ، تحد اتفاقية السندات عملية دفع توزيعات أرباح نقدية مستقبلية بعد 31 ديسمبر عام ـــ ، وفي رأينا فأن الإفصاح عن تلك المعلومات مطلوبة بموجب تلك الاتفاقية.

وفي رأينا فيما عدا استبعاد المعلومات المتضمنة في الفقرة السابقة فأن القوائم المالية تعطي صـورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة في كافة النواحي المادية) المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عام ـــــ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي .

المراجع ـــــــ

التاريخ / /

العنوان ـــــــ

16/6 مظاهر عدم التأكد التي تؤدي إلي التحفظ في الرأي

Uncertainties Leading to Qualification of Opinions

تحـدد المعايـير الدولـية للاتحـاد الدولـي للمحاسبين أن يكون هناك تحفظ في تقارير المراجعة تأسيسا علي قيد النطاق وعدم الاتفاق مع الإدارة باعتبارها الظروف التي تؤدي إلي تضـمين تقرير المراجع رأي متحفظ أو رأي عكسي . ومع ذلك فقد تكون هناك بعض مظاهر عدم التأكد التي تؤدي إلي اشتمال تقرير المراجع تحفظ في الرأي . في كثير من البلاد تتضمن تلـك المظاهـر : مظاهـر عدم تأكد ذات أهمية نسبية ، نقص الاتساق ، استقلالية المراجع بالإضافة إلي تقارير تشير إلي وجود غش .

الأهمية النسبية Materiality

تمـثل الأهمـية النسـبية اعتـبار أساسي عند تحديد نوع التقرير الملائم في ظل وجود مجموعـة مـن الظروف ، يعتبر أحد البنود ذو أهمية نسبية إذا كان تضمينه أو استبعاده في القوائـم المالـية هاما بدرجة كافية من شأنها التأثير علي القرار المتخذ عن طريق مستخدم معقـول للقوائم المالية ، فإذا كانت قيم التحريفات في القوائم المالية جوهرية تماما لدرجة من شأنها تجعل القوائم المالية تتأثر بشكل جوهري ككل كمجموعة واحدة ، سيكون من الضروري إصدار أما رأي متحفظ أو رأي عكسي اعتمادا علي طبيعة التحريف .

أن نقـص الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية بالمقارنة بالفترة السـابقة قد يتطلب تعديل علي الرأي غير المتحفظ تأسيسا علي المعايير المطبقة في كثير من البلاد . علي سبيل المثال فأن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها في الولايات المتحدة تتطلـب أن يـتم الإفصـاح عن التغيرات في المبادئ المحاسبية أو تطبيقها بشكل كاف، وان تقريـر المـراجعة يجـب أن يتمتعديله عن طريق إضافة فقرة توضيحية تصف طبيعة ذلك التغـير. فإذا لم يتفق المراجع مع ملائمة التغير في المبدأ المحاسبي ، يتم إصدار رأي متحفظ في كافة البلدان.

فـي ذلـك الفصل يتم مناقشة التعديلات المطلوب إجرائها في ظل مشاكل الاستمرارية أو الغش أو عدم الالتزام بالقوانين ، وقد سبق مناقشة مشكلة الاستمرارية في الجزء رقم (16/3) ، ولذلك فسوف يتم مناقشة مشاكل الغش وعدم الالتزام في القسم رقم (16/6) .

استقلالية المراجع Independence of Auditor

أن إرشـــاد الاتحـــاد الدولي للمحاسبين عن أخلاقيات المحاسبين المهنيين يركز علي الأهمـــية الكبـــيرة لاســـتقلالية المراجعين سواء من حيث الحقيقة أو المظهر. ومع ذلك فأن المعايير الدولية للمراجعة لا تتطلب أن يتضمن التقرير رأي متحفظ أو يتم الامتناع إذا لم يكن المـــراجع مســـتقلا ، وعلي الرغم من أن تلك هي الحالة في البلدان عديدة ، إلا أنه في بعض الـــبلدان علـــي ســـبيل المـــثال هولندا لا تسمح للمراجعين بقبول التكليف في حالة إذا لم يكن المراجع مستقلا .

16/7 الاتصالات مع هؤلاء المسئولين عن الحوكمة

Communications with those Charged with Governance

يتعيـــن علـــي من المراجع أن يقوم بتوصيل نتائج عملية المراجعة إلي الإدارة ومجلس إدارة الشـــركة ، أن ذلـــك الاتصال يعتبر متطلبا أساسيا ليس فقط عن طريق المعايير الدولية للمـــراجعة وإنمـــا أيضا أمرا يتطلبه القانون في بعض البلدان . أن أمور المراجعة التي تمثل اهتمام المسئولين عن الحوكمة التي يتعين توصيلها عن طريق المراجع إلي مجلس الإدارة أو لجـــنة المراجعة تتضمن عادة : مواطن الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية ، وعدم الالتزام بالقوانين واللوائح ، الغش المرتبط بالإدارة ، المشاكل المرتبطة بنزاهة الإدارة .

الاتصالات مع لجنة المراجعة Communications With The Audit Committee

يـــنص المعـــيار الدولـــي للمراجعة رقم 260 علي أن المراجع يتعين عليه توصيل أمور المـــراجعة الخاصة باهتمام الحوكمة الناشئة من مراجعة القوائم المالية مع هؤلاء المسئولين عـــن حوكمـــة المنشـــأة . أن الحوكمة Governance هي المصطلح المستخدم لوصف دور الأشـــخاص المخـــول إلـــيهم بالإشراف علي والرقابة وتوجيه المنشأة . هؤلاء الأشخاص هم المســـئولين عن التقرير المالي ، وعن التأكد من أن تقوم بتحقيق أهدافها . هؤلاء المسئولين عـــن حوكمـــة الشـــركة عـــادة ما يتمثلون في مجلس الإدارة أو المجلس الإشرافي أو لجنة المراجعة .

أن لجـــنة المراجعة هيئة مشكلة عن طريق مجلس إدارة الشركة لإتاحة الفرص للمجلس للتركـــيز علي القضايا المؤثرة علي التقرير الخارجي ، وفي بعض الحالات الرقابة الداخلية ،

وبوجــه عــام فأن مجلس الإدارة يتكون من مديرين خارجين Outside Directors ، هذا وتقــوم لجنة المراجعة باختبار وتقييم أداء منشاة المراجعة - فهي تطور العلاقة المهنية مع منشــأة المــراجعة الخارجية للتأكد من أن أمور المحاسبة والرقابة قد تم مناقشتها علي نحو ملائــم . بجانــب تقيــيم تقارير المراجعة الخارجية فأن لجنة المراجعة قد تقوم بتقييم تقارير المــراجعة الداخلية ، وفحص إقرارات الإدارة والارتباط بالإفصاح العام عن أنشطة الشركة . يــتم تطبــيق المعايير الدولية للمراجعة أرقام 250 ، 260 ، 300 علي الاتصال بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة .

هياكل الحوكمة Governance Structures

تتباين هياكل الحوكمة ما بين بلد إلي أخر، حيث أنها تعكس الخلفيات الثقافية والقانونية، علــي ســبيل المثال في بعض البلدان فأن وظيفة الأشراف ووظيفة الإدارة تنفصل عن بعض قانونــيا في هيئات مختلفة ، علي سبيل المثال مجلس فأن الإشراف Supervision Board (يــتكون مــن غير تنفيذيين) ومجلس الإدارة Management Board في بلدان أخري مثل الولايات المتحدة ، عموما فأن كلا المجلين يتحملان المسئولية القانونية .

وقد تفرض متطلبات الهيئات المحاسبية المهنية الوطنية أو التشريعات واللوائح التزامات علــي المــراجع لعمل الاتصالات عن الأمور المرتبطة بالحوكمة. أن متطلبات تلك الاتصالات الإضــافية لم يتم تغطيتها عن طريق المعايير الدولية للمراجعة ، ومع ذلك فأنها قد تؤثر علي محتوي وشكل وتوقيت الاتصالات مع هؤلاء المسئولين عن الحوكمة .

أمور المراجعة ذات الصلة باهتمامات الحوكمة

Audit Matters of Governance Interest

تتمــثل أمــور المــراجعة محل الاهتمام بالحوكمة في تلك التي تنشأ من مراجعة القوائم المالــية والأمــور ذات الأهمــية للأفراد المسئولين ، أن تلك الأمور التي يتعين توصيلها عن طريق المراجع لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة تتضمن ما يلي :-

- مواطن الضعف الجوهري في الرقابة الداخلية .
- عدم الالتزام بالقوانين واللوائح .
- الغش المرتبط بالإدارة .

- المشاكل المرتبطة بنزاهة الإدارة .
- المدخل العام والنطاق الشامل للمراجعة .
- اختيار أو التغيرات في السياسات والممارسات المحاسبية الجوهرية التي لها أثر مادي علي القوائم المالية .
- الأثر المحتمل علي القوائم المالية نتيجة وجود مخاطر أو التعرض لمخاطر جوهرية ، علي سبيل المثال الدعاوى القضائية المعلقة والتي تتطلب الإفصاح في القوائم المالية .
- تعديلات المراجعة الجوهرية علي السجلات المحاسبية .
- مظاهر عدم التأكد الجوهرية المرتبطة بقدرة المنشأة علي الاستمرار في مزاولة النشاط .
- عدم الاتفاق مع الإدارة عن الأمور التي يمكن أن تكون جوهرية للقوائم المالية للمنشأة أو تقرير المراجع .
- التعديلات المتوقعة علي تقرير المراجع .

الظروف واجبة التقرير عنها Reportable Conditions

هناك مشاكل رقابة داخلية رئيسية (مواطن ضعف جوهري أو ظروف واجبة التقرير عنها) يجب أن يتم التقرير عنها للإدارة – وحيثما يكون الأمر ضروريا- إلي مجلس الإدارة . وعند اتخاذ قرار عما إذا كان الأمر يمثل ظرف قابل للتقرير عنه أم لا فأن المراجع يدرس عوامل مثل حجم الشركة وخصائص ملكيتها والهيكل التنظيمي بالإضافة إلي تعقد وتشعب أنشطتها .

علي سبيل المثال فأن وجود عيب أو نقص في هيكل الرقابة الداخلية يمثل ظرف واجب للتقرير عنه في مؤسسة مالية كبيرة معقدة ، في حين أنه قد لا يكون أحد الظروف واجبة التقرير عنها في أحد الشركات الصغيرة .

أن الظروف واجبة التقرير عنها يتم توصيلها بوجه عام في خطاب منفصل يطلق عليه خطاب الإدارة Management Letter ، حيث يتضمن خطاب الإدارة أيضا اقتراحات لتحسين ضوابط الرقابة الداخلية التي علي عمليات مالية أو تشغيلية أو عمليات الالتزام .

الغش وعدم الالتزام بالقوانين Fraud and Non- Compliance with Laws

طبقا لما يتطلبه المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 يتعين علي المراجع أن يوصل للإدارة أي أوجه ضعف جوهري في الرقابة الداخلية المرتبطة بمنع أو اكتشاف الغش أو الأخطاء والتي تصل إلي علم المراجع كنتيجة لأداء عملية المراجعة . كما يجب علي المراجع أيضا أن يقتنع بأن هؤلاء المسئولين عن الحوكمة في الشركة قد تم إخطارهم بأي أوجه ضعف جوهري في الرقابة الداخلية المرتبطة بمنع واكتشاف الغش التي أما أن يصل إلي علم المراجع عن طريق الإدارة أو قد يتم تحديدها عن طريق المراجع أثناء عملية المراجعة .

تأسيسا علي تقييم المخاطر فأن المراجع يجب أن يصمم إجراءات مراجعة للحصول علي تأكد معقول بأن التحريفات الناشئة من الغش والأخطاء التي تعتبر جوهرية علي القوائم المالية كوحدة واحدة يتم اكتشافها . عندما يواجه المراجع الظروف التي قد تشير إلي أن هناك تحريف جوهري في القوائم المالية من ناشئ من الغش أو الأخطاء فأن المراجع يجب أن يؤدي إجراءات من شانها تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد حرفت جوهريا أم لا .

انسحاب المراجع Auditor withdrawal

إذا ما استنتج المراجع أنه ليس من الممكن أن يستمر في أداء عملية المراجعة كنتيجة لوجود تحريف ناتج عن الغش أو وجود غش مشكوك فيه فأنه يتعين عليه الانسحاب من التكليف فإذا ما قام بالانسحاب فأن عليه إجراء الأتي :-

1- مناقشة الأمر مع هؤلاء المسئولين عن الحوكمة علي انسحاب المراجع من التكليف مع تحديد أسباب الانسحاب .

2- دراسة ما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني للتقرير عن السلطات الرقابية عن انسحاب المراجع من التكليف والأسباب وراء ذلك الانسحاب.

الأمور التي يتم توصيلها إلي هؤلاء المسئولين عن الحوكمة

Matters Communicated to those Charged Governance

أن الأمور التي يتم توصيلها عن طريق المراجع لهؤلاء المسئولين عن الحوكمة تعتبر مسألة تخضع للحكم المهني ، ولكنها عادة ما تتضمن ما يلي :-

- مسائل تتعلق بصلاحية ونزاهة الإدارة .

- الغش المرتبط بالإدارة .
- الغش الأخر الذي يؤدي إلي تحريف جوهري للقوائم المالية .
- التحريفات الجوهرية الناتجة من الغش .
- الـتحريفات التي تشير إلي وجود مواطن ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية متضمنا تصميم أو تشغيل عملية التقرير المالي للمنشاة .
- التحريفات التي قد تجعل القوائم المالية محرفة جوهريا .

أن المـــراجع يجب أن يتصل بلجنة المراجعة ومجلس الإدارة والإدارة العليا كلا حسب ما هو ملائم في ظل الظروف المحيطة نتيجة عدم الالتزام بالقوانين واللوائح واجبة التطبيق التي تأتى إلي علم المراجع .

فـــإذا ما شك المراجع في أن أعضاء مجلس الإدارة العليا متضمنا أعضاء مجلس الإدارة مرتبطيـــن بعـــدم الالتزام فأن المراجع يجب أن يعد تقريرا بالأمر إلي المستوي الأعلى التالي للســـلطة فـــي المنشـــاة – إذا مـــا كان قائما – علي سبيل المثال لجنة المراجعة أو مجلس الإشراف .

التقرير عن الغش أو الأخطاء إلي طرف ثالث

Reporting Frond or Error to a third Party

أن مســـئولية المراجع عن السرية سوف تعوق عادة التقرير عن الغش أو الأخطاء إلي الطرف الثالث . ومع ذلك ففي ظروف معينة قد يبطل القانون أو التشريع ذلك الواجب ، علي ســـبيل المثال ففي الولايات المتحدة الأمريكية يطلب من المراجع أن يعد تقريرا عن الغش أو الأخطـــاء عـــن طريق المؤسسات المالية إلي السلطات الإشرافية . وفي هولندا إذا كان الغش جوهـــريا فـــان المراجعيـــن يتعين عليهم الانسحاب من التكليف فإذا ما كان ذلك التكليف يمثل مراجعة إلزامية فأنه المراجع يتعين عليه أن يعد تقريرا عن الانسحاب إلي وزارة العدل . وفي فرنســـا فـــأن المراجعين يجب أن يعدوا تقريرا عن التصرفات غير القانونية والغش ، ويلتزم المـــراجعون فـــي المملكـــة المتحدة بتتبع الأمور التي تمثل محل شك ويقومون بالتقرير عن المسئولية بطريقة مماثلة كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية .

ويتعين علي المراجعين في ألمانيا أن يقومون بالتقرير عن الغش إلي مجالس الإدارة في تقريـــر المراجعة ، ويتم الإشارة إلي ذلك أيضا في الإقرار الضريبي للشركة وهو يعتبر تقرير

غـير مباشر أيضا إلي السلطات ،وفي المكسيك يكون المراجعون مسئولين عن الإهمال إذا ما كـان لديهم معرفة بإخفاقات الرقابة الداخلية أو إذا كان علي علم ولم يقم بالتقرير إليهم . وقد لا يكون المراجعون مسئولين إذا قاموا بالتحدث للإدارة عن أوجه النقص في الرقابة الداخلية فـي المجـال الـذي تـم ارتكاب الجريمة فيه ولم يقوموا بأخبارهم بسبب ان المجال الذي تم ارتكاب الجريمة ليس له علاقة وثيقة بالقوائم المالية ، وأن حدوث الجريمة قد تم بالتواطؤ مع آخرين .

16/8 تقرير المراجعة المطول Long - Form Audit Report

فـي كثير من البلاد من المعتاد للمراجع أن يقوم بإعداد تقرير مراجعة مطول إلي مجلس إدارة الشركة بالإضافة إلي تقرير مراجعة قصير منشور والذي سبق مناقشته في ذلك الفصل . تتبايـن الموضـوعات المغطـاة في التقرير لعدم وجود معايير ، وعموما فأن ذلك التقرير المطول النمطي سوف يتضمن :-

- نظرة عامة علي تكليف المراجعة .
- تحليل القوائم المالية .
- مناقشة لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية .
- موضوعات خياريه متعددة تخضع للظروف .
- استقلالية المراجعة ورقابة الجودة .
- الأتعاب .

أن الـتقرير المطـول فـي الـنظرة العامة سوف يناقش طبيعة ونطاق وتنظيم ومستوي الأهمية النسبية وعمل المراجعة الجديد والعمل مع المراجعين الآخرين والخبراء.

مناقشة القضايا المالية Discussion of Financial Issues

هـناك قضـايا مالية عديد قد يتطلب الحكم عليها من منظور محاسبي علي سبيل المثال المخصصـات ، والمسـتحقات والالتزامات الشرطية ، أن التغيرات في السياسات المحاسبية للعمـيل يـتم شرحها علي أساس أثرها علي القوائم المالية ، أن عمليات الاستحواذ والتقسيم وأثرها علي الحسابات يجب أن يتم تغطيتها.

هناك موضوعات أخري تؤثر القوائم المالية علي سبيل المثال عدم الاتفاق الإدارة أو التطورات المستقبلية للعميل . وقد لا تتفق الإدارة والمراجع علي بعض قضايا القوائم المالية ولذلك فان التقرير المطول يجب أن يتناولها . وقد تتضمن التطورات المستقبلية للعميل المؤثره علي التقرير السنوي مناقشة للجوانب المستقبلية لعدم التأكد والأحداث اللاحقة .

مناقشة المخاطر Risk Discussion

أن إدارة المخاطر وضوابط الرقابة الداخلية تعتبر ذات أهمية كبيرة لمجلس الإدارة ، وقد تتضمن مناقشة المخاطر في التقرير المطول ما يلي :-

- المخاطر التشغيلية والمالية الرئيسية .
- فعالية إدارة مخاطر العميل .
- جودة التقرير المالي والمحاسبة الإدارية .
- الغش والأخطاء .
- الالتزام الأخلاقي والمجالات الخاصة علي سبيل المثال المشروعات الجديدة ورقابة الجودة .

أن موضوعات الرقابة الداخلية التي يتم كشف النقاب عنها قد تتضمن :

- مواطن القوة والضعف في ضوابط الرقابة الداخلية .
- التوصيات الخاصة بتحسين ضوابط الرقابة الداخلية .
- تكنولوجيا المعلومات وإدارة المراجعة الداخلية .

أن إدارة المخاطر تعتبر موضوع هام لأعضاء مجلس الإدارة ، وبطبيعة الحال فان العميل يهتم بالمخاطر التشغيلية والمالية الرئيسية حيث أنه يقدم بفحصها علي الأقل لأنهم ترتبط بعملية المراجعة ، إن فعالية إدارة مخاطر العميل وجودة التقرير الداخلي والمحاسبة الإدارية تعتبر أيضا ذات مغزي لمجلس الإدارة . ومن الأهمية بمكان مناقشة أي غش أو مخالفات مشكوك في وقوعها عن طريق المراجعة أو لم يتم الكشف عنها في عملية المراجعة ، تؤثر أخلاقيات الصناعة علي الموقف الأخلاقي والقانوني للعميل .

مواطن الضعف في الرقابة الداخلية Internal Control Weakness

يعين علي المراجعين إعداد تقرير عن مواطن الضعف في الرقابة الداخلية (الظروف واجبة التقرير عنها) إلي الإدارة في ظل المعيار الدولي للمراجعة رقم (400) ، وهو ينص علي أن المراجع يجب أن يجعل الإدارة علي علم عند مستوي ملائم للمسئولية بأوجه الضعف المادية في تصميم أو تشغيل النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية ومن الأهمية بمكان الإشارة في الاتصال بان أوجه الضعف التي تنم إلي علم المراجع كنتيجة لعملية المراجعة هي التي يتم التقرير عنها فقط ، وان الفحص لم يتم تصميمه لتحديد كفاية الرقابة الداخلية لأغراض الإدارة .

وبطبيعة الحال فأن المراجعين يقومون بإعداد تقرير عن مواطن القوة والضعف في ضوابط الرقابة الداخلية ، ولاسيما مصطلحات ونظم المعلومات الإلكترونية وإدارات الرقابة الداخلية . ولذلك فان مناقشة استنتاجات المراجعة الخاصة بالنظم الجديدة والتكنولوجيا الجديدة ونظم المعلومات الإلكترونية يعتبر ذات أهمية . وحيث أن العميل يعتمد علي أداء المراجعة الداخلية في تحديد ومتابعة ضوابط الرقابة الداخلية فأن إلقاء الضوء في التقرير سينصب غالبا علي تلك الأمور .

الموضوعات الأخرى محل المناقشة Other Topics Discussed

وقد تكون هناك موضوعات لن يتم دراستها مثل الضرائب ، المعاشات والمتطلبات الأخرى المرتبطة بالمراجعة..

وقد تتضمن المجالات المرتبطة بالمراجعة مشروعات استشارية خاصة علي القوائم المالية والرقابة علي المخاطر والتغطية التأمينية وترتيبات المعاش . وقد يتم فحص مجالات أخري مرتبطة بالمراجعة مثل الالتزام الضريبي وتكنولوجيا المعلومات والمقاييس الرجعية للتكلفة .

علاوة علي ذلك فقد تصبح موضوعات مثل أفضل ممارسة أو ما يتطلبه القانون في بعض البلاد المرتبطة بوصف كيفية ضمان استقلالية المراجع وما هو إجراءات رقابة الجودة التي قام بتطبيقها لاستلام تقرير مراجعة مرتفع الجودة . أيضا قد يتم تقديم نظرة عامة علي أتعاب المراجعة مقارنة بما هو مقدر بالموازنة والأتعاب الأخرى .

16/9 تقرير XBRL والتقرير المتصل XBRL and Continous Reporting

هـناك تطـورات في التكنولوجيا قد جعلت من الممكن أن يتم تتبع كافة معلومات التقرير المالـي المحاسبي خلال تشغيل ومعالجة المعاملات - من إدخال القيد المحاسبي حتى التقارير النهائـية ، وقد جعلت تلك التطورات أيضا إتمام عملية التقرير والمراجعة علي أساس زمني فوري حقيقي بشكل عملي .

لغة تقرير الأعمال المرن Extensible Business Reporting Language XBRL

تمـثل لغـة تقرير الأعمال المرن Extensible Business Reporting Language XBRL أحـد معايـير التكنولوجيا البارزة التي تسهل عملية التقرير عن الأعمال ، فهي أحد فـروع لغة الإضافة المرنة Extensible Markup Language (XML) ، وهي معيار تكنولوجيا مقترح تجعل من الممكن أن يتم تخزين أو تحويل البيانات بالارتباط بالتدرج الهرمي المعقد وقواعد تشغيل البيانات .

تسـهل تلك اللغة أيضا من تحليل وتوزيع البيانات ، ويمكن لها أن تحدد كيف يتم تخزين المعلومـات وكيف يمكن البرمجيات الكمبيوتر أن تعرض وتصور وتتناول تلك المعلومات عن طـريق اسـتخدام مجموعة من المعايير والتطبيقات وقواميس المصطلحات ، وهذا بدوره يتم تحقيقه عن طريق إلحاق مصطلح XBRL أو Tag لمجموعة البيانات المتناظرة في التقرير.

وقد قامت أحدي لجان المجمع الأمريكي للمحاسبين العموميين المعتمدين بدراسة استخدام تلـك اللغة عن طريق أحد مديري برمجيات المحاسبة الإلكترونية، وقد كان هدف تلك الدراسة الرئيسـي تقيـيم المعـدل الحالي لاستخدام تلك اللغة في عدد من البرمجيات المحاسبية حيث أفـادت الدراسـة المسحية أن ثلثي موردي البرمجيات المحاسبيّة قد قامت بإضافة تلك اللغة XBRL إلي أحد أو أكثر من منتجات تلك البرمجيات .

وتسـمح تلـك اللغة بالتبادل التلقائي والاستخراج الممكن الاعتماد عليه للمعلومات المالية عـبر كافـة نماذج البرمجيات والتكنولوجيا متضمنا الإنترنت . كما أنها تخفض من الحاجة إلي إدخـال المعلومـات الماليـة أكثر من مرة واحدة ، كما أنها تساعد علي تخفيض مخاطر أخطاء إدخال البيانات وحذف الحاجة إلي المعلومات الرئيسية للنماذج المختلفة التي يتم تشغيلها يدويا .

(علـــي ســـبيل المثال القوائم المالية المطبوعة أو أي مستند لأحد مواقع الشركة في الإنترنت ، وأي نماذج تقرير متخصصة أخري علي سبيل المثال تقارير الائتمان ومستندات القرض) .

أن لغـــة XBRL غير مصممة للمعاملات المالية وإنما للتقرير عن الأعمال . ويتضمن ذلـــك التقارير السنوية ، استمارات البورصة ومجموعة من التقارير الأخرى من الشركات إلي المســـتثمرين والمنضـــمين ومحللـــي الأعمال ، أن تلك اللغة تمثل بيانات أداء وليس بيانات الســـوق ، وهي خاصة بمنشآت الأعمال وليس لأدوات الاستثمار ، وهي خاصة بالبيانات التي تم التقرير عنها وليس ببيانات المستند.

لغة الإضافة المرنة Extensible Markup Language (XML)

أن لغـــة الإضـــافة المرنة هي اللغة التي تتأسس عليها لغة التقرير المرنة عن الأعمال XBRL وهي تعتبر وسيلة عالمية لكل من تكوين وعرض البيانات . يتم وصف لغة XML علـــي أنها لغة متفرعة من لغة أم تتسم بأنها بسيطة للغاية (مجموعة فرعية) من لغة إضافية معيارية معممة Standard Generalized Markup Language(SGML) وهي اللغة التـــي تتأســـس علـــيها لغة التقرير المرنة عن الأعمال XML بالإضافة إلي لغة HTML) ويتمـــثل هدفهـــا فـــي تمكين لغة SGML من أن يتم استخدامها وتشغيلها علي موقع شبكة الإنترنت بطريقة من شأنها تجعلها ممكنة التطبيق الآن مع لغة HTML .

التقرير المتصل والمراجعة Continous Reporting and Auditing

هـــناك عدة تغيرات جوهرية في نظم المعلومات المحاسبية للشركة في العقد الأخير . أن نظم معلومات الشركة تتداخل بين معظم العمليات ، هناك أيضا تطور ملحوظ واستخدام منتشر لـــنظم تخطيط موارد المنشأة(ERP) Enterprise Resource planning ، أن تلك النظم تعتـــبر إحـــدى نظم حزم برمجيات مفصله ومصممه لتسهيل متطلبات تشغيل معاملات المنشأة عـــبر كثـــير مـــن المعلومات التي يتم عرضها كسلسلة ، فهي نظم تتأسس علي أساس عام للبيانات تقدم عن طريق نظم إدارة قواعد بيانات ذات نطاق ضخم Large-Scale Database Management Systems علي سبيل المثال Oracle ، Microsoft's SQL ، IBM DBZ ، تتـــيح تلك الابتكارات للشركات أن تعد تقريرها عن قوائمها المالية علي ساس شبه متصل Semi -Continous Basis .

أن الـــتقريـــر المتصل Continous Reporting يمثل إفصّـــاح زمنـــي حقيقي مباشر وفـــوري عن بيانات المعاملات ، حيث تقوم المنظمات بالاحتفاظ بسجلات زمنية دقيقة فورية حقيقة للحسابات مثل النقدية وحسابات المدينين والدائنين والمخزون .

وحـــتى الوقـــت الحالي ليس هناك عائق للإفصاح عن البيانات المالية علي أساس زمني حقيقـــي فـــوري أو علي أساس فترة قصيرة ، إلا أن الشركات التي لديها تلك المقدرة لا تقوم بإتاحـــة ذلـــك للجمهـــور ، أن البيـــئة الرقابية التنظيمية المتزايدة ، وتعتقد الشركات الحديثة وســـرعة الأعمـــال ذاتهـــا قد خلقت الحاجة إلي المتابعة والتأكد المستمرة المتصل من نظام المعلومـــات المحاســـبي – بمعنـــي المراجعة المستمرة أو المتصلة . وهناك كثير من الطرق لمتابعة المحاسبة علي أساس زمني مستمر وفحص السجلات علي أساس فترة زمنية قصيرة الأجل وأداء إجراءات مراجعة خلال السنة أو استخدام التكنولوجيا لمتابعة النظام .

نموذج المراجعة المدمج Embedded Audit Module (EAM)

أن أحـــد الطـــرق التي تستخدم التكنولوجيا (نظم تخطيط موارد المنشاة ERP Systems) فـــي المراجعة بشكل متصل تتمثل في نموذج المراجعة المدمج (EAM) تتمثل نماذج المراجعة المدمجـــة فـــي برمجيات قواعد البيانات التي يتم وضعها عند نقاط محددة مسبقا لأغراض جمع معلومات بشأن المعاملات أو الأحداث داخل النظام الذي يعتقد المراجعون أنه يعتبر جوهريا . أن تلك النظم (EMAs) تتيح للمراجعين أن يقوموا بمتابعة الظروف القابلة للمراجعة بشكل مفعل.

ومـــن وجهـــة نظر البرمجة فأن نظم (EAMs) تمثل البرامج النوعية التي يتم الاعتماد عليها عندما يتم الوفاء بظروف معينة ذات مغزي ودلالة للمراجعة .

ويمكـــن أن يـــتم الفصـــل بين تلك النظم إلي منبهات وإجراءات مخزونة حيث تفصل المنبهات أتوماتيكـــيا تغيـــير أحـــد الصفوف أو الجداول في قاعدة البيانات . ومع ذلك فأن الإجراءات المخزونة يمكـــن تطلـــب علـــي أســـاس دوري عن طريق تطبيقات العميل أو الإجراءات المخزونة الأخرى أو المنـــبهات . وكمـــثال علي استخدام تلك النظم GAMs كإجراءات مخزونة تلك التي تؤدي لاختبارات علـــي أساس المجموعة أو الدفعة للعمليات اليومية بعد ساعات المكتب لعدم تعطيل الأعمال العادية . وإذا مـــا كانـــت تلـــك الـــنظم فعالة بشكل متصل خلال الفترة المحاسبية ، فأن المراجع سيكون لدية معلومـــات عن تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية (استخدام تلك النظم كأدوات لاختبار التزام) بالإضافة إلي المعلومات الخاصة بأخطاء التحويل الفعلية (استخدام تلك النظم كأدوات لاختبار تحقق أساسية) .

الفصل السابع عشر

حوكمة مهنة المحاسبة والمراجعة

الفصل السابع عشر
حوكمة مهنة المحاسبة والمراجعة
في ضوء متطلبات قانون Sarbanes - Oxley

17/1 نظـــرة عامـــة علـــى إخفاقـــات المـــراجعة والعوامل التي أدت إلي الحاجة لوجود قانون Sarbanes - Oxley .

17/2 نظرة عامة على مبادرات هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية التي سبق وأن أحاطت بمهنة المحاسبة والمراجعة .

17/3 نظرة عامة على المتطلبات الرئيسية لذلك القانون ومضامنيها علي مهنة المراجعة .

17/4 حوكمة الشركات وقانون Sarbanes - Oxley

1 / 17 نظرة عامة عن إخفاقات المراجعة التي عجلت بتطبيق القانون

An Overview of Audit Failures Leading to the Implementation of the Act

لعل أبرز أخفاقات المراجعة في السنوات الأخيرة تتمثل في مراجعة شركتي WorldCom & Enron باعتبارهما من عملاء Arthur Anderson أحد أبرز منشآت المحاسبة العامة في الولايات المتحدة (أحد منشآت المحاسبة العامة الخمس الكبار سابقا) بل وفي العالم عموما ، ولاشك أن هناك عديد من الإخفاقات الأخرى للمحاسبة والمراجعة قد ارتبطت بشركات أخرى أبرزها Adelphi , Qwest , Tyco , Micro Startegy, Waste Management بالإضافة إلى شركة Xerox ، أن كافة أحداث الفشل والاخفاق لم تحدث بتلك الشركات فحسب بل أنها تمثل اخفاقات ملموسة وفعلية في حوكمة الشركات ، ومن هنا يتعين فهم العلاقات المتداخلة لتلك الأطراف المكونة لهيكل الحوكمة ، وكيف فشل كل طرف منها في هذا الخصوص، حيث أنها كانت منتشرة في كافة الهياكل وقد تباينت مشاكلها من الأخطاء الصغيرة إلى المخالفات الجسيمة، يلخص الشكل رقم (17/1) أمثلة علي إخفاقات ومسئوليات حملة الأسهم ومجلس الإدارة والإدارة ولجان المراجعة ذاتية التنظيم والمؤسسات والمراجعين الخارجين والداخلين (Rittenberg and Schwieger , 2005 أن تلك الإخفاقات قد تأثرت بكافة منشآت المحاسبة العامة الخمسة الكبيرة Big 5 Public Accounting Firms ، ولذلك عندما تكون هناك مشاكل فريدة مع Arthur Anderson فأن الكثيرين في الكونجرس وفي المهنة وبالتأكيد جمهور المستثمرين قد أدركوا أن المشاكل في المهنة قد تغلغلت وانتشرت من فضائح شركتي Enron and Worldco بالإضافة إلي Arthur Anderson أحد الخمس الكبار سابقا في مجال المحاسبة والمراجعة.

وبصفة عامة يتعين استعراض تلك المشاكل أو الاتجاهات التي ألقت بظلالها، في ضوء ستة من الاتجاهات الرئيسية علي الأقل التي قامت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية وعديد من الجهات الأخرى بدراستها علي النحو التالي (Nicolaicen, 2004., P.2) :

1- زيادة الاعتماد علي الشكل عن الجوهر Form Over Substance عند اتخاذ أحكام المحاسبة .

2- أقرار المراجعين بأن الإدارة Management هي العميل Client وليس حملة الأسهم هي العميل (وبطبيعة الحال فأن الإدارة لديها السلطة علي تعيين وعزل منشأة المراجعة) .

شكل رقم (17/1)

مسئوليات وإخفاقات حوكمة الشركة

الطرف	المسئوليات	أخفاقات حوكة الشركة
1 – حملة الأسهم	**الدور الواسع** توفير إشـراف فعال من خلال عملية انتخاب المجلس ، والموافقة على المبادرات الرئيسية واتفاقيات بيع أو شراء الأسهم .	– التركيز على الأسعار قصيرة الأجل – الفشل في أداء تحليل النمو طويل الأجل . – تسـليم مسئولياتها إلى الإدارة طالما تزايد سعر السهم .
2 – مجلس الإدارة	**الدور الواسع** التمثيل الرئيسي لحملة الأسهم ، التأكد من أن المـنظمة تقـوم بالإدارة وفقا لدستور المنظمة ، وللتأكد من وجود نظام مساءلة محاسبية ملائم . **الأنشطة الخاصة :-** - اختيار الإدارة . – فحص أداء الإدارة وتحديد المكافآت . – إعلان توزيعات الأرباح . – الموافقـة علـى التغيرات الجوهرية مثل الاندماج . – الأشـراف علـى أنشـطة المسـاءلة المحاسبية .	– أشراف غير كاف على الإدارة . – الموافقة على خطط مكافآت الإدارة ، ولاسيما خيارات الأسهم التي تقدم حوافز معاكسة متضمنة حوافز لإدارة الأرباح . – اختـيار مديريـن غير مستقلين غالبا ما يتم الرقابة عليهم عن طريق الإدارة . – عـدم أنفـاق وقت كاف أو عدم وجود خبره كافية لأداء الواجبات . – أعـاده تسعير خيارات الأسهم بشكل مستمر عندما ينخفض سعر السوق .
3 – الإدارة	**الدور الواسع** – الأعمال والمساءلة المحاسبية . – إدارة المـنظمة بفعالية وتوفير مساءلة محاسـبية دقـيقة وزمنـية لحملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين . **الأنشطة الخاصة** – وضــع الإسـتراتيجية والميل النظري للمخاطر . – تطبيق ضوابط رقابة داخلية فعالة. – تطوير التقارير المالية . – تطوير تقارير أخرى للوفاء بالمتطلبات العامــة للجمهـور وأصـحاب المصلحة والمتطلبات التنظيمية الرقابية.	– إدارة الأرباح للوفاء بتوقعات المحللين . – التقرير المالي الأحتيالي . – الـترويج لمفاهـيم محاسبية لتحقيق هدف معين للتقرير . – الـنظر إلى المحاسبة كأداة وليس كإطار للتقرير الدقيق .

4 – لجان المراجعة (مجلس الإدارة)	**الدور الواسع** - توفير أشراف على وظيفة المراجعة الخارجية والداخلية وعملية إعداد القوائم المالية السنوية والتقارير العامة على الرقابة الداخلية . **الأنشطة الخاصة** - اختيار مكتب المراجعة الخارجي . - الموافقة على أعمال بخلاف المراجعة المؤداة عن طريق مكتب المراجعة . - اختيار والموافقة على تعيين المراجع الداخلي . - فحص الموافقة على نطاق وموازنة وظيفة المراجعة الداخلية . - مناقشة نتائج المراجعة مع المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ، وتقديم النصح للمجلس عن تصرف خاصة يتعين القيام به .	- عدم وجود خبرة متخصصة أو وقت (مثل مجلس الإدارة) لتوفير أشراف فعال على وظائف المراجعة . - عدم النظر إليهم عن طريق المديرين كعميل مراجعة ، وبالاحرى فان سلطة تعيين وعزل المراجعين غالبا" ما تظل في يد الإدارة .
5 – التنظيمات ذاتية التنظيم مثل AICPA بالإضافة إلى FASB .	**الدور الواسع** وضع معايير المحاسبة والمراجعة التي من شأنها أحكام المفاهيم القائمة للتقرير المالي والمراجعة ، ومقابلة توقعات جودة المراجعة والمحاسبة . **الأدوار الخاصة** - تحديد المبادئ المحاسبية . - تحديد معايير المراجعة . - تفسير المعايير الصادرة سابقا . - تطبيق عمليات الرقابة على الجودة للتأكد من جودة المراجعة . - تعليم الأعضاء المتطلبات الخاصة بالمراجعة والمحاسبة .	- أن عمليات فحص النظير الخاصة بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لم تأخذ في الحسبان منظور الجمهور ، بالأحرى فقد ركزت فقط على المعايير التي تم تطويرها والالتزام بها داخليا . - عدم ارتباط المجمع بشكل نشط بالطرف الثالث عند وضع المعايير . - أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية موجها تجاه القاعدة بالاستجابة إلى : - المعاملات الاقتصادية المعقدة. - مهمة المراجعة التي تعتبر غير موجهة نحو وضع القواعد بدلا من الإلزام بالمفاهيم - ضغوط من الكونجرس لتطوير القواعد التي تعزز النمو الاقتصادي ، على سبيل المثال السماح للتنظيمات بعدم الموافقة على خيارات الأسهم .

6- هيئات أخرى ذاتية التنظيم على سبيل المثال سوق أسهم نيويورك .	**الدور الواسع** التأكد من كفاءة الأسواق المالية متضمنة الأشراف على التداول والأشراف على الشركات المسموح لها بالتداول في السوق. **الأنشطة الخاصة** - وضع متطلبات التسجيل متضمنا متطلبات المحاسبة والحوكمة . - الأشراف على أنشطة التداول .	وضع تحسينات لإجراء حوكمة الشركة الجيدة عن طريق أعضائها إلا أنها فشلت في تنفيذ بعض من تلك الإجراءات الخاصة بحوكمة المجلس والإدارة .
7 - الهيئات التنظيمية مثل البورصة الأمريكية	**الدور الواسع** التأكد من دقة وزمنية وعدالة التقرير العام عن المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى الخاصة بالشركات العامة . **الأنشطة الخاصة** - فحص كافة النماذج الإلزامية المقدمة للبورصة . . - التفاعل مع مجلس معايير المحاسبة المالية عند وضع المعايير المحاسبية . - تحديد معايير الاستقلال المطلوبة للمراجعين الذي يعدون تقاريرهم عن القوائم المالية العامة . - تحديد غش الشركة والتحقق من الأسباب واقتراح التصرفات العلاجية .	- تم تحديد المشاكل إلا أنه لم يتم تقديم موارد كافيه عن طريق الكونجرس أو المصالح الإدارية للتعامل مع تلك المشاكل والقضايا .
8 - المراجعين الخارجيين	**الدور الواسع** أداء عمليات مراجعة القوائم المالية للتأكد من أن القوائم خالية من اي تحريفات جوهرية متضمنة التحريفات التي قد ترجع إلى الغش. **الأنشطة الخاصة** - مراجعة القوائم المالية للشركات العامة. - مراجعة القوائم المالية للشركات غير العامة . - أداء أعمال محاسبية أخرى مثل الضرائب والاستشارات .	- وضع المفاهيم المحاسبية التي تساعد المنظمة على تحقيق أهداف الأرباح . - ترقية العاملين تأسيسا على مقدرتهم على بيع خدمات بخلاف المراجعة . - استبدال الاختبارات المباشرة على الأرصدة المحاسبية بالاستفسارات وتحليل المخاطر والإجراءات التحليلية . - الفشل في كشف الغش في عديد من الحالات على سبيل المثال شركات أنرون وولرد كوم - عدم تأدية بعض من إجراءات المراجعة الأساسية .

9 - المـــــراجعين الداخلين	الدور الواسع - أداء مراجعات للشركات بهدف التحقق من التزامها بسياسات الشركة والقوانين ، فضلاً عن القيام بالمراجعة لتحديد كفاءة العمليات بالإضافة إلي المراجعة بهدف تحديد دقة عمليات التقرير المالي. الأنشطة الخاصة - التقرير عن نتائـــج وتحليلات للإدارة (متضمنة الإدارة التشغيلية) ولجان المراجعة . - تقييم ضوابط الرقابة الداخلية .	- تركيز المجهودات على المراجعات التشغيلية وافــتراض أن المـــراجعة المالية قد تم اجرائها بشـــكل كافـــي عـــن طـــريق وظيفة المراجعة الخارجية . - الـــتقرير عن النتائج للإدارة مع التقرير إلى لجنة المراجعة . - في بعض الحالات (ورلدكوم) لم يكن هناك أي وصول إلى الحسابات المالية للشركة .

3- أن إدارة الأربـــاح Management of Earnings أضـــحى لها دور مقبول تم قبوله عن طريق الإدارة.

4- أن أعضـــاء مجلـــس الإدارة غـــير مستقلين Independent كما أنهم ليسوا أقوياء Strong .

5- أن الاستشـــارات الإدارية Management Consulting قد نمت بدرجة سريعة لعقدين مـــن الـــزمان وأصـــبحت أكـــبر وأكثر ربحية مقارنة بالمراجعة وخدمات التأكد Audit and Assurance Services .

6- تخصيص مكافآت لشركاء المراجعة في ضوء النمو والربحية ، وقد أصبحت العلاقة مع الإدارة أساسا هاما ومؤثرا في تحديد نظام مكافآت شريك المراجعة .

أن المحاسبين الرئيسين الثلاثة السابقين لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية قد كتبوا مقالات تصف التدهور في مزاولة المهنة ، وتحدد أمثلة عديدة علي إخفاقات منشآت المحاسبة العامة ، كما قررت الهيئة في ظل رئاسة Levitt أنه يتعين أحداث تغير لمواجهة ذلك ، ففي أحد تعليقاته فـــي ســـبتمبر عـــام 2001 أكـــد أن هـــناك مشاكل عديدة تواجه المهنة ، كما تـــم تعيين لجنة الـــوشاح الأزرق Blue Ribbon بهـــدف تحسين المساءلة المحاسبية عن طريق تفعيل لجان المراجعة Audit Committees ، وقد حدد Levitt عدة مخاوف رئيسية في هذا الشأن تتمثل في :-

1- استخدام الاحتياطيات عن طريق مجلس إدارة المنشأة لإدارة الربحية Manage Earnings .

2- الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition على نحو لن يفي بمعايير الأرباح الرئيسية.

3- المحاسبة الابتداعيه Creative Accounting لإغراض عمليات الاندماج والاستحواذ التي لن تعكس الحقيقة الاقتصادية .

4- الاعتماد في تحديد المكافآت على نظم المكافآت المبنية على الأسهم Stock - Basd Compensation ، والتي تمثل ضغط متزايد عند الوفاء بأهداف الأرباح .

قد تخوف الرئيس Levitt من أن منشآت المحاسبة العامة ليس في وسعها أو ليس لديها رغبة في أن تقول لا لعميل المراجعة الذي يدفع كافة حدود المعقولية، وبالأحرى فقد أدرك بيئة المراجعة التي يقوم فيها العميل بالقول للمراجع أظهر لي أين ستطبق المعايير المحاسبية المقترحة ، وبالاحرى فهو يرغب في بيئة معينة خلالها يقوم المراجعون بعمل أحكام منفصلة عن الجوهر الاقتصادي للمعاملات ، وتتطلب تطبيق نظم المحاسبة التي تتسق مع تلك الأحكام ، وقد تطلعت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية إلي التخلص من ذلك العائق الأخير فبدلا من أن يمارس المراجعون أحكام مستقلة ، فأنه أصبح مقبولا أن ينتظر ويري إذا ما كانت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ستقول لا ، وفي حقيقة الأمر فأن المهنة قد فشلت في أداء مهامها الرئيسية والتي تمثلت في اتخاذ أحكام مستقلة تهدف إلى توفير تأكد بأن القوائم المالية قد عرضت أصدق وأعدل صورة ممكنة داخل محددات مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

أن هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ليست هي الجهة الوحيدة التي لديها مخاوف بشأن المهنة ، حيث أن مجلس الأشراف العام Public Oversigh Board (PoB) وهو مجلس شبه مستقل Quasi Independent ولديه إشراف واسع علي المهنة بدون أن يكون له أي سلطة قد شكل لجنة لإعادة النظر في عملية المراجعة ، حيث أهتم المجلس بأن المهنة لها جوانب قاطعة Cutting Corners تجعل تكلفة المراجعة أكثر فاعلية ، لذلك فقد سمح لشركاء المراجعة Audit Partners أن يتم مكافآتهم عند مستويات قابلة للمقارنة مع شركاء الاستشارات Consulting Partners ، وعلي وجه التحديد فقط كان لمجلس الأشراف العام مخاوف تتمثل في الآتي :-

1- استخدام الفحص التحليلي Analytical Review بشكل غير ملائم ليحل محل إجراءات مراجعة التحقق الأساسية Substantiate Audit Procedures .

2- عدم قيام منشآت المراجعة بتقييم الرقابة الداخلية بشكل شامل والقيام باستخدام إجراءات التحقق الأساسية لدراسة مواطن الضعف في ضوابط الرقابة الداخلية.

3- عدم ارتقاء عملية توثيق المراجع لاسيما المرتبطة بتخطيط عملية المراجعة بما تتطلبه المعايير المهنية .

4- تجاهل المراجعون علامات التحديد أو الإنذار التي تشير إلي وجود الغش بالإضافة إلي المشاكل الأخرى .

5- عدم توفير المراجعون تحذير كافي إلي المستثمرين بشأن الشركات التي قد لا يكون لديها المقدرة علي الاستمرارية .

وقد أصدر مجلس الأشراف العام تحليل شامل لتلك المشاكل بشكل موجز قبل إخفاقات المراجعة عام 2002 ، بل أن معظم ذلك التقرير قد حدد وجود لتلك المشاكل كما أفاد عن التصرفات المقترحة التي يتعين اتخاذها عن طريق منشآت المراجعة الفردية .

وأخيرا فقد قام مجلس معايير الاستقلال The Independence Etawdards Boards (ISB) بتطوير ودراسة عديد من القضايا المرتبطة باستقلالية المراجعة، حيث قام بإصدار نشرتين كان الهدف منهما تحسين استقلالية المراجع ، إلا أنهما لم يدرسا أي من القضايا الرئيسية التي أدرك الكثير أنها تمثل مشاكل محتملة نتيجة الاعتماد المتزايد علي الاستشارات الإدارية والاستعانة بخدمات الغير (منشآت المراجعة) في أداء المراجعة الداخلية ، علاوة علي ذلك فقد وجهت بعض الانتقادات لذلك المجلس في أن اثنين من أعضاءه كانا من الشركاء المديرين في المنشأة الخمس الكبار كما كان الثالث رئيس المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين (Barry Melancon) والذي أشير إليه في مجلة Business Week بأنه من أسوأ عشر مديرين في عام 2002 .

أما داخل المهنة فأن معظم القوة الأخرى التي تلعب دورا هاما قد أثارت مخاوف هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في الآتي :-

1- حيث ظلت The Emerging Issues Task Force (EITF) تصدر قواعد محاسبية فنية أكثر تفصيلا ، وقد تضمنت أحد تلك القواعد فقرة غامضة تماما تم استخدامها عن

طـريق شركة Enron لتبرير معالجة محاسبية Arcan Accounting للكيانات ذات الغرض الخاصة حيث قامت باستخدامها لتغطية نتائجها الفعلية .

2- أن عملـية فحص النظير Pear Review (مراجعة منشآت المراجعة لبعضها البعض) والتـي قـام بالاضطلاع بها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد اعتمدت علي فحص أحد منشـآت المـراجعة الكبـيرة لعملـيات منشأة مراجعة كبيرة مماثلة ، وبالطبع فأن أي من تلك المنشـآت ليس لديه الرغبة إلا في إعطاء تقرير غير متحفظ Unqualified Report للمنشأة الأخرى ، فليس هناك معايير موجودة يمكن أن تبرر مثل تلك التقارير .

3- قدمـت منشـآت المحاسـبة دراسـات وأبحـاث توفـر طرق ابتكارية Innovative للمحـاسـبة عـــن المعامــلات ، علي سبيل المثال فقد قـدم Arthur Anderson دراسات وأبحـاث تصـف عملية الاعتراف بالإيراد الخاص بشركات الاتصالات والتي تناولت تبادل طاقة الخط مع بعضها البعض (بشرط أن تكون تلك التداولات منفصلة بمقدار صغير من الوقت ، ذلك الإجراء الذي أصبح معروف أخيرا باسم Round Tripping).

4- أن منشآت المحاسبة قد كانت تتبع أسلوب بشكل متعسف لا سيما في مجال الضرائب ، حيـث يمكن أن يتم مكافآتها تأسيسا علي القيمة المضافة للعميل ، وبطريقة أخري يمكن القول بأنهـا كانـت تتطلع إلي تقديم تلك الخدمات بشكل يتأسس علي الظروف الطارئة أو الشرطية ، حيث يتم مكافآت منشآت المراجعة علي أساس تحديد نسبة مئوية خاصة من الوفورات الضريبية المحققـة ، وقـد أدى ذلك إلي قيام بعض منشآت المحاسبة العامة بالتوصية بأن يقوم العملاء بتأسـيس شـركاتهم خارج الولايـات المتحدة (مثل شركة Stanley Tools) لاكتساب مزايا ضـريبية ، وحيـث تحتفظ بمكاتبها الرئيسية ومعظم أعمالها بداخل الولايات المتحدة حتى تأخذ ميزة حماية بيئة أعمالها .

5- جعـل المجمـع الأمريكـي للمحاسـبين القانونيـن ذاتـه مؤسسة تجارية Trade association أكثر منه منظمة مهنية Professional Organization لخدمة المصلحة العامة .

وقد شبه بعض مؤيدي المهنة المشاكل والفضائح البارزة في عام 2002 بالعاصفة الكاملة Perfect Storm وبينما قد يعد ذلك مجرد مغالاة إلا أن هناك عدد من الأمور المتشابهة ، ومع ذلـك فمـن وجهـة نظـر الكثير فأنها لم تكن تشبه العاصفة الكاملة التي تم عرضها في الفيلم السـينمائي ، حيث أن الأحداث لم تقع كلها في وقت واحد ، أن المشكلة تتمثل في أن المهنة لم

يبدو أنها رأت كافة علامات التحذير التي كانت موجودة بالفعل ، يصور الشكل رقم (2 /17) تلك الأحداث .

لذلك فبينما كان هناك كثير من الانتقادات التي أرسلت علامات تحذير إلي المهنة ، فأن المهنة قد استمرت في رؤية فقط الضوء الأخضر الذي يتيح لها التقدم المستمر في ذات الاتجاه ، وقد كان هناك شعور بالخطأ بأن التغيرات في البيئة القانونية قد حمت المراجع ، وأنه طالما أنه يمكن تبرير المعالجة المحاسبية الفنية فقد كان هناك تهديد قليل للمهنة .

17/2 نظرة عامة على مبادرات الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية المؤثرة على المحاسبة العامة

An Overview of the SEC Initiatives Impacting the Profession

لقد حذرت الهيئة المهنة من كثير من المشاكل المحتملة ، وقد أعتقد غالبية المهنيين الممارسين ، أن تلك التحذيرات كانت مبررة حيث أن غالبية الممارسين استمروا في أداء خدماتهم بأعلى مستويات النزاهة ، وقد كانت لديهم الرغبة في القول لا للعملاء ، وعلي الرغم من ذلك فقد استمر العملاء في التعسف ودفعوا منشآت المراجعة إلي معالجات ودية صديقة للقضايا المحاسبية للدرجة التي أدت إلي قيامهم بعمل إفصاحات دقيقة فنيا وقد كانت أقل من الاقتراب إلى الواقع .

وقد أصدرت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية أربعة نشرات رئيسية استندت على التصرفات التأديبية التي تم تحديدها سابقا في كثير من المفاهيم التي تم الإلزام بها في قانون Sarbanes - Oxley على النحو التالي :-

1- إصدار إيضاح معيار عن الأهمية النسبية رقم 99 .

2- إصدار إيضاح معيار عن الاعتراف بالإيراد .

3- متطلبات قواعد هيئة تنظيم الأوراق المالية عن استقلالية المراجع .

4- الإجازة الرسمية لتوصيات لجنة Blue Ribbon لأغراض تعزيز لجان المراجعة.

الأهمية النسبية Materiality

أن إيضاح المعيار رقم 99 قد دعم ورسخ التعريف الأساسي للأهمية النسبية ، وقد بررت الهيئة وجهة نظرها في أن المراجعين قد أهملوا الجانب النوعي أو الوصفي للأهمية النسبية ، حيث ركزوا بشكل كبير جدا علي قواعد بسيطة تعتمد على وجهة النظر بأن الأهمية النسبية تمثل % 5 من صافي الدخل ، وقد طبقت هيئة تنظيم تداول الوراق المالية مفهوم الأهمية

شكل إيضاحي رقم (17/2)

مهنة المحاسبة والعاصفة غير الكاملة

نقد هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية للمحاسبة واستقلالية المراجعة

نقد مجلس الإشراف العام لعمليات المراجعة

مهنة المحاسبة

- الترويج لخدمات الاستشارات - إرضاء العميل

- المحاسبين الفنيين - دفع حد المحاسبة

-خدمات ضرائب إبداعية تستند إلي مطالبات تتحدد علي القيمة المضافة (الظروف الطارئة) ، ترقية الشركاء علي أساسا المبيعات والقدرة علي إدارة العلاقة ، أداء خدمات جديدة والاستعانة بخدمات الغير في المحاسبة والمراجعة الداخلية .

إخفاقات الشركات لاسيما التي تعمل صناعة DOT Com

نقد مجلس الاستقلالية للمهنة

التصرفات التأديبية لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية المرتبطة باستقلالية المحاسبة والمراجعة

النسـبية لـيس فقـط علـي الأرقـام فـي القوائم المالية وإنما أيضا علي وضوح الإفصاحات والاختيارات المحاسبية التي يتم تبنيها لعرض النتائج المالية ، وفي الواقع فأن الهيئة قد حمست مهنة المحاسبة علي ترسيخ وتطبيق مفاهيمها عن الأهمية النسبية ووضعها محل التنفيذ والنظر إلي القضايا من وجهة هدف المستثمر .

الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition

اخـتارت هيـئة تنظـيم تداول الأوراق المالية أن تصدر ذلك الإيضاح بعد فحص عدد من التصـرفات التأديبية للهيئةSEC ضد الشركات التي دفعت حدود الاعتراف بالإيراد بعيدا ، أن التصـرف التأديبي ذلك قد غطي كل من شركات Dot.Com (مثل شركة Priceline . Com) فضلا عن الشركات الأخرى التي كثيرا ما استخدمت أسلوب حشر القناة Channel Stuffing كطريقة لتعزيز أي من الدخل الربع سنوي أو السنوي ، (ففي شركة Priceline.Com اختارت الشـركة أن تسـجل الإيراد لكافة القيم الكاملة للتذاكر الصادرة حتى لو كانت الشركة تعمل مثل الوكـيل السياحي التي تقوم بتوفير الخدمات من خلال مضاهاها المنتج مع العميل) . وقد شجعت الهيـئة المهـنة فـي التركيز علي طبيعة عملية الأرباح حيث أوصت بأن العمولة هي التي يتم اكتسـابها وليسـت قـيمة تذكرة الطيران هي التي تمثل المقياس الحقيقي للإيراد ، وقد لاحظت البورصـة أن طـريقة حشو القناة Channel Stuffing تم استخدامها لزيادة الإيراد للوفاء بإرشاد الأرباح ، أن الهيئة قد لاحظت أن هناك علامات متكررة بأن تلك الطريقة يتم استخدامها بالفعل علي سبيل المثال مرتجعات المبيعات في نهاية السنة أو المبيعات الأقل في الربع التالي .

وكما هو الأمر في إيضاح المعايير رقم 99 الخاص بالأهمية النسبية فأن هيئة تنظيم تداول الأوراق المالـية قد حثت المهنة علي إعطاء الترجيح إلي مبادئها الأساسية التي تعترف بالإيراد عندما :-

- يتم الوفاء بمبدأ الأرباح .
- عندما يتحقق الإيراد .
- عندما تعكس أنشطة المنظمة المنتجة للإيراد .

مرة أخرى فقد شجعت الهيئة المهنة علي ممارسة حكمها المستقل باتباع مبادئ عامة بدلا من مساعده العملاء في هيكلة معاملاتها التي قد تفي بقواعد فنية.

استقلالية المراجع Auditor Independence

شعرت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بقوة أن المهنة قد احتاجت أن يتم تذكيرها بالمبادئ الأساسية المرتبطة باستقلالية المراجع ، ولذلك فقد قامت بالبدء بثلاثة مبادئ أساسية والتي تم التوسع فيها بإضافة مبدأ رابع بعد إصدار قانون Sarbanes - Oxley وتتمثل تلك المبادئ في الآتي :-

1- حتى يكون مراجع الشركة العامة مستقلا يتعين إلا يقوم بمراجعة عمله (وهذا يمكن حدوثه عندما يقوم بتأدية خدمات مراجعة داخلية عن طريق استعانة الشركة محل المراجعة بخدماته أو تصميمه نظم معلومات مالية ، أو تقديمه خدمات التقييم أو التثمين أو أدائه خدمات اكتوارية أو خدمات إمساك السجلات إلي أحد عملاء المراجعة) .

2- يجب إلا يتم توظيف مراجع الشركة العامة كأحد أجزاء الإدارة أو أحد العاملين لدى عميل المراجعة (علي سبيل المثال إذا قام بتوفير خدمات الموارد البشرية كتعيين أو توظيف أو تصميم حزم من المكافآت للمديرين ورؤساء الأقسام لأحد عملاء المراجعة) .

3- حتى يكون مراجع الشركة العامة مستقلا يجب إلا يتصرف أو يعمل كمدافع عن عميل المراجعة (كما لو قام بتوفير خدمات قانونية أو أعمال خبيرة لأحد عملاء المراجعة في الدعاوى القضائية أو القانونية) .

4- يجب ألا يكون مراجع الشركة العامة مروج أسهم الشركة أو المصالح المالية الأخرى (كما لو قام بالعمل كسمسار أو كمتعهد تداول أو مستشار استثماري أو مصرفي للاستثمار للشركة) .

وباتباع تلك المبادئ العامة حددت هيئة تداول الأوراق المالية عشرة خدمات يجب إلا يقوم المحاسب العام بأدائها أو يجب أن تؤدى في ظل قيود معينة ، تتضمن تلك الخدمات ما يلي :-

1- إمساك السجلات أو الخدمات الأخرى المرتبطة بالسجلات المحاسبية أو القوائم المالية لعميل المراجع .

2- تصميم وتطبيق نظم المعلومات المالية .

3- خدمات التقييم أو التثمين .

4- الخدمات الاكتوارية.

5- الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي لأداء المراجعة الداخلية .

6- الوظائف الإدارية والموارد البشرية .

7- السمسار أو المتعامل أو المستشار الاستثماري أو تقديم الخدمات المصرفية الاستثمارية .

8- الخدمات القانونية وخدمات الخبرة غير المرتبطة بالمراجعة .

9- أي خدمات أخرى يحددها مجلس الأشراف المحاسبي علي الشركة العامة.

وقد قامت الهيئة مبدئيا بالالتزام بإفصاحات عامة عن قيمة الأتعاب المدفوعة إلي منشآت المحاسبة العام متضمنا الفصل بين أتعاب المراجعة وأتعاب الاستشارات المرتبطة بتصميم النظم وأتعاب الاستشارات الأخرى . ذلك المتطلب قد تم معارضته بشدة عن طريق مهنة المحاسبة العامة ، إلا أن تلك البيانات كانت مفروضة ويتعين الإفصاح عنها للجمهور في كثير من المجالات لم تكن الأتعاب المدفوعة لمنشآت المحاسبة العامة أكبر فقط من أتعاب المراجعة ولكن أحيانا كانت أكبر جوهريا حيث كانت أكبر بعشر مرات في حالة واحدة ، حيث أن شركة Enron غالبا ما ذكرت كحالة خلالها زادت إيرادات خدمات الاستشارات عن قيمة إيراد المراجعة ، بالإضافة إلي ذلك فقد كانت شركة Enron أحد الحالات التي قامت بالاستعانة بخدمات الغير(المراجع الخارجي) في أداء عمل المراجعة الداخلية عن طريق منشآت المراجعة الخارجية تاركة كثير من الأمور محل التساؤل عما إذا كان المراجعين الداخليين يمكن أن يكونوا قد أعطوا لمجلس الإدارة تقييم مستقل عن أيا من ضوابط الرقابة الداخلية أو المعالجات ، أن هيئة تنظيم تداول الأوراق قد شجعت علي نحو متكرر منشآت المحاسبة العامة الضخمة علي التخلي عن الخدمات الاستشارية والتركيز علي استعادة ثقة الجمهور، وقد قام اثنين من منشآت المحاسبة العامة الخمس الكبار بفعل ذلك قبل سن قانون Sarbanes Oxley ، حيث قامت منشأة Pricewaterhouse Coopers ببيع قسم الاستشارات لديها إلي شركة IBM في عام 2002 ، كما قامت منشأة Deloitte & Touche بإتمام خططها بتقسيم إدارة الاستشارات بها إلي شركة مستقلة في عام 2003 .

تقوية لجان المراجعة ومجالس الإدارة Strengthen Audit Committees and Board

أدخلت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية توصية بتكوين لجنة الوشاح الأزرق Blue Ribbon عن لجان المراجعة ، وأدخلت لاحقا متطلبات تلك القاعدة علي بورصة Nyse لتقوية دور لجان المراجعة ، وقد دفعت البورصة أيضا مزيد من الانتباه تجد استقلالية أعضاء مجلس الإدارة ، كما تتمثل أحد التوصيات الرئيسية في جعل لجنة المراجعة بمثابة العميل

الحقيقي للمراجعين حيث يكون لها السلطة الوحيدة في تعيين أو عزل المراجع الخارجي المستقل عــلاوة علي ذلك يكون للجنة المراجعة المسئولية الوحيدة للموافقة أو عدم الموافقة علي تأدية أيــة مــن خدمات بخلاف المراجعة عن طريق المراجعين الخارجين ، كما ألزمت لجنة المراجعة بأن تعد رسميا تقريرا عن الأحكام في التقرير السنوي .

17/3 نظرة عامة عن المتطلبات الرئيسية للقانون ومضامينة علي مهنة المراجعة

An Overview of the Major Provisions of the Act and Implications for the Auditing Profession .

لقــد ضــربت العاصفة بقوة عندما فشلت شركة Enron وأعلنت حالة الإفلاس الأكبر في تــاريخ الولايات المتحدة ، كما غرقت السفينة عندما أصبحت شركة World Com هــي حالة الإفلاس الأضخم فــي تاريخ الولايات المتحدة ، في كلا الشركتين فأن الإخفاقات التشغيلية قد تم تغطيتها بغش محاسبي ماهر لدرجة أنهما لم يتم اكتشافهما عن طريق منشآت المحاسبة العامة ، وقــد اســتمرت الصــحافة والكونجرس والجمهور العام في طرح الأسئلة عن لماذا أمكن لتلك الإخفاقــات أن تحدث رغما عن إعطاء مهنة المحاسبة العامة الترخيص الوحيد لحماية الجمهور مــن الغــش المــالــي Financial Fraud والقوائــم المالــية المضــلــلة أو الاحتيالية Misleading Financial Statements ، أن قــانون Sarbanes -Oxley يتسم بالشمول ومن الأهمية الفهم بأنه علي الرغم من أن القانون قد تضمن كثير من البنود والمتطلبات إلا أن جزء أخر جيد من ذلك القانون يعتبر مازال مشروع تحت التنفيذ، حيث أن ذلك القانون قد فوض ونــدب مكتــب المحاسب العام General Accounting Office بالإضافة إلــي هيئة تنظيم تــداول الأوراق المالــية SEC فــي إجراء دراسات عديدة عن مهنة المحاسبة وطبيعة التقرير المالي والتقرير إلى الكونجرس عن توصياتهم ، ولذلك فمن الأهمية تغطية طبيعة تلك الدارسات التي تم أدائها بالإضافة إلي الإجراءات المحددة في القانون .

أن الهــدف من القانون الذي تم إبرامه في 30 يوليو عام 2002 والذي جاء رسميا بعنوان واســم قانون Sarbanes-Oxely ، وقد يطلق عليه أحيانا بشكل غير رسمي بقانون مسئولية الشــركة عـــام Corporate Responsibility Act 2002 باعتباره ممثل حوكمة جديدة لمهــنة ومنشآت المحاسبة والمراجعة ، والذي يتمثل أهدافه في الأتي : (Wahidduddin , 2003,PP-1-2) .

A) أعادة النظر أو تعديل معايير حوكمة الشركة .

B) إضافة متطلبات جديدة للإفصاح .

C) كشف جرائم جديدة مرتبطة بالغش .

D) زيادة العقوبات الجنائية عن الانتهاكات الجوهرية لقوانين الأوراق المالية .

E) خلق مجلس إشراف قوى على المراجع .

أن كثـير مـن أجزاء ذلك التشريع الجديد سوف يتطلب تبني لوائح إضافية عن طريق الهيئة الأمريكـية لتنظـيم تـداول الأوراق المالـية Securities and Exchange Commission (SEC) حـتـى تصـبح تلك الأجزاء فعـالة ، بالإضافة إلـى ذلك فـإن مجلس الأشراف الجديد علـى المـراجع يجـب أن يتبنى سلسلة من القواعد المتعلقة بالتنظيم وتسجيل المراجع ومعايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى ، والفحص والتحريات بالإضافة إلى الإجراءات التأديبية ، أن ذلـك القـانون لم يتناول الجدل الحالي عما إذا كانت خيارات الأسهم يجب أن تتم المحاسبة عنها كأحد المصروفات.

الدراسات المطلوبة Studies Required

أهـتم المشرعون بأهمية الحاجة إلي مزيد من المعلومات المستقلة عن عديد من الجوانب والوجـوه قـبل إمكانية تنفيذ ذلك التشريع المحدد ، علي سبيل المثال هناك تعامل أخذ كثير من الجـدل والمنافسـة عمـا إذا كان جزء من المشكلة كان يرجع إلي ميل متزايد تجاه المحاسبة المؤسسـة علـي القاعدة Rule Based Accounting ، وفي الجانب الأخر كان هناك أسئلة مفروضـة بالتكافؤ عما إذا كانت المهنة قد تم دعمها للتأكد من أن الأحكام المتسقة التي تعكس الواقـع الاقتصـادي سـوف يتم اتخاذهـا فـي ظل مدخـل للمحاسبة مؤسس علـي المبادئ Principles - Based Approach ، يوضـح الجـدول رقـم (17/3) الدراسات والتقارير الخاصة المرتبطة بأجزاء وأقسام القانون تتمثل في الآتي :-

(1) القسم رقم 207 دراسة التدوير الإلزامي لمنشآت المحاسبة العامة المسجلة

Section 207 . Study of Mandatory Rotation of Registered Public Accounting Firms

يباشر مكتب المحاسبة العام GAO إجراء دراسة وفحص للآثار المحتملة للتدوير الإلزامي المطلـوب لمنشآت المحاسبة العامة والتقرير عـن النتائج إلي الكونجرس خلال سنة واحد من تاريخ سن القانون .

شكل إيضاحي رقم (17/3)

الدراسات والتقارير التي تضمنها قانون Sarbanes - Oxley

مكتب المحاسبة العام GAO	البورصة SEC
1 – القسم 207	**1 – القسم 702**
التدوير الإلزامي لمنشأة المحاسبة العامة	التصنيف الائتماني للوكالات
2 – القسم 701	**2 – القسم 703**
دمج منشآت المحاسبة العامة	المنتهكين والانتهاكات للقوانين والعقوبات
3 – القسم 705	**3 – القسم 704**
دور بنوك الاستثمار والمستشارين عن تدهور شركة **Enron**	التصرفات التأديبية للانتهاكات

(2) القسم 701 دراسة تقرير GAO بخصوص دمج منشآت المحاسبة العامة

Sectionm 701 GAO Study and Report Regarding Consolidation of Public Accounting Firms

يباشر مكتب المحاسبة العام إجراء دراسة والتقرير عن نتائجها إلي الكونجرس خلال سنة واحـدة مـن تـاريخ سن القانون يختص بفحص الأسباب وراء دمج منشآت المحاسبة منذ عام 1989 ، وقـد ذكـر التشريع بأن مهنة المحاسبة العامة قد تقلصت من ثماني منشآت محاسبة عامـة دولـية رئيسـية إلي أربعة فقط ، وقد أراد المشرعون التعرف علي الأسباب الاقتصادية وراء التغير بالإضافة إلي مضامين وانعكاسات ذلك علي حماية الجمهور .

(3) القسم 702 دراسة وتقرير اللجنة عن التصنيف الائتماني للوكالات

Section 702 Commission Study and Report Regarding Credit Rating Agencies

تباشـر البورصة إجراء دراسة والتقرير عن نتائجها إلي الكونجرس والرئيس خلال 180 يوم من تـاريخ إصـدار القـانون عـن دور وأهمية وأثر تصنيف الوكالات في سوق العمل تلك الدراسة تعبر بوضـوح عـن أن الفكـرة العامة الخاصة بالمشكلة لم يتم اقتصارها فقط علي مهنة المراجعة ، وتلك الأمـور ما تزال محل اهتمام من الصحف المالية وبيوت الاستثمار بالإضافة إلي التعارض في المصلحة بين منشآت الأوراق المالية.

(4) القسم 703 دراسة والتقرير عن المنتهكين والانتهاكات

Section 703 Study and Report on Violators and Violations

تباشـر البورصـة إجراء دراسة والتقرير عن نتائجها إلي الكونجرس خلال ست شهور من تاريخ القانون بخصوص أحداث الانتهاكات لقوانين الأسهم والعقوبات المرتبطة بذلك.

(5) القسم رقم 704 دراسة التصرفات التأديبية

Section 704 Study of Enforcement Actions

تباشـر البورصـة إجراء دراسة والتقرير عن نتائجها إلي الكونجرس خلال 180 يوم من تـاريخ إصـدار القـانون ، تبحث تلك الدارسة عن فحص وتحليل كافة التصرفات التأديبية عن طـريق البورصـة متضمنا انتهاكات متطلبات التقرير المفروضة علي قوانين الأوراق المالية ، وإعـادة صـياغة القوائم المالية خلال فترة السنوات الخمس السابقة لتاريخ إصدار القانون من أجل تحديد مجالات التقرير التي كانت أكثر تعرضا للغش .

(6) القسم 705 دراسة بنوك الاستثمار

Section 705 Study of Investment Banks

يباشر مكتب المحاسبة العام إجراء دراسة والتقرير عن نتائجها إلي الكونجرس خلال 180 يـــوم من تاريخ القانون بخصوص دور بنوك الاستثمار والمستشارين الماليين في تدهور شركة Enron .

البنود الرئيسية لقانون Sarbanes - Oxley

هناك بنود ومتطلبات رئيسية للقانون تؤثر علي طبيعة التقرير المالي لبعض السنوات بعض من تلك المتطلبات التي يوضحها الجدول رقم (17/4) تتضمن ما يلي:

1- تشــكيل مجلــس الأشــراف المحاســبي علـــي الشركة العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ومنحـــة سلطات واسعة متضمنا سلطة وضع معايير المراجعة واختيار ما إذا كان يتم وضع معايير محاسبة أم لا .

2- متطلـــب أن يشـــهد كـــل المديـــر التنفيذي والمدير المالي CEO and CFO ويقوم بالتصديق علي القوائم المالية والإفصاحات في تلك القوائم .

3- متطلب أن توفر الشركات تقرير شامل عن ضوابط الرقابة الداخلية علي التقرير المالي Internal Controls Over Financial Reporting وأن يقـــوم مـــراجعوها بالتقرير عن تلك الضوابط الرقابية .

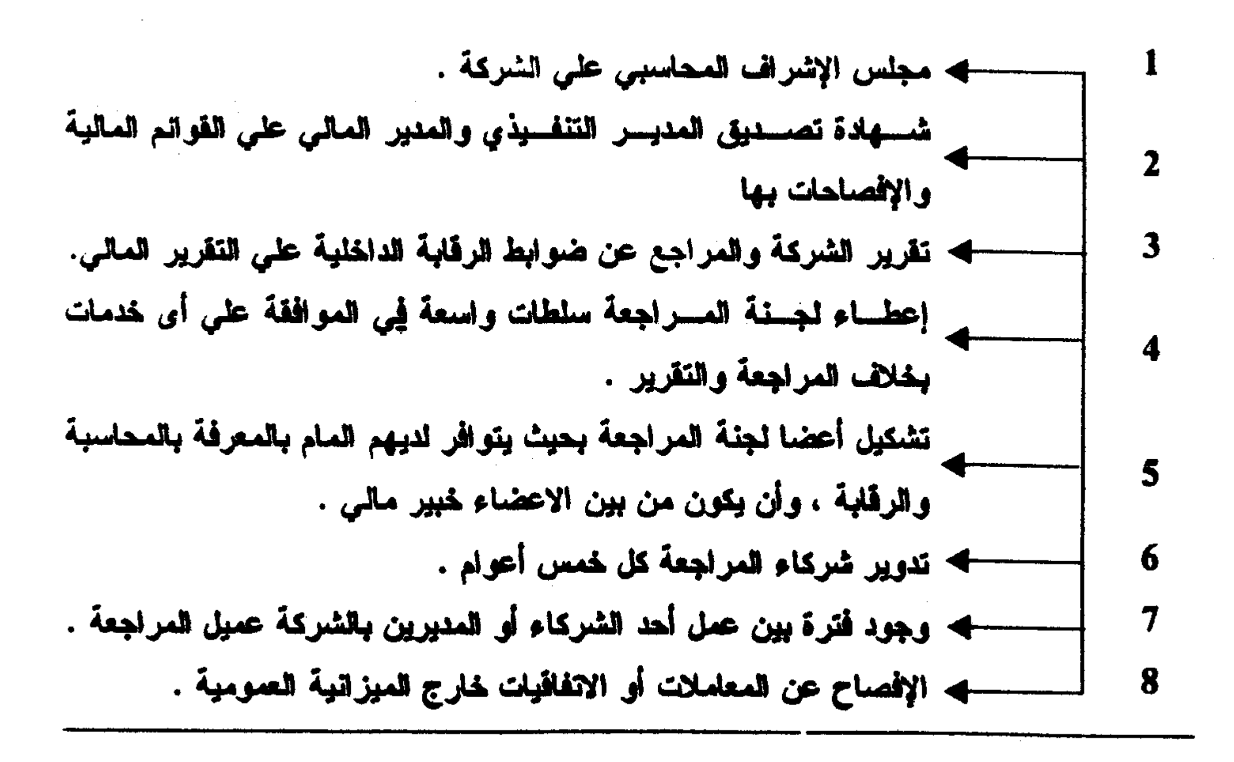
4- إعطاء لجان المـــراجعة سلطات واسعة باعتبارهـــا عميل المراجعة Audit Client ، حيث يجب أن توافق علي أي خدمات بخـــلاف المراجعـــة Non Audit Services يتم تأديتها عن طـــريق منشآت المحاسبة العامة ، كما يجب أن تقوم لجان المراجعة أيضا بالتقرير علانية إلي الرأي العام .

5- يجب أن يكون ضمن تشكيل أعضاء لجنة المراجعة شخص واحد علي الأقل يعتبر أحد الخـــبراء الماليين Financial Expert ، كما يجب أن تفصح عن اسم وخصائص ذلك الفرد ، كما يجب أن يكون الأعضاء الآخرين ذو معرفة وإلمام بالمحاسبة المالية بالإضافة إلي الرقابة .

6- يجب أن يتم تدوير Rotated Off الشركاء المسئولين عن تكليفات المراجعة ، بالإضافة إلي كافة الشركاء أو المديرين الآخرين الذين لديهم دورا هاما في المراجعة كل خمس أعوام .

شكل إيضاحي رقم (17/4)

البنود الرئيسية لقانون Oxley–Sarbanes



7- يجب أن تكون هناك فترة تجميد Cooling Off قبل أن يستطع أحد الشركاء أو المديرين أن يحصل علي وظيفة في مستوى مرتفع لدى أحد عملاء المراجعة ، بدون تعريض استقلالية Jeopardizing Independence منشأة المحاسبة العامة للخطر.

8- الإفصاح المتزايد عن المعاملات أو الاتفاقيات خارج الميزانية العمومية Off Balance Sheet والتي قد يكون لها أثر مادي حالي أو مستقبلي علي الموقف المالي للشركة، ويتعين علي البورصة أن تقوم بدراسة طبيعة تلك الاتفاقيات علي المعاملات وتطوير نظام محسن للمساءلة المحاسبية .

مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامة The PCAOB

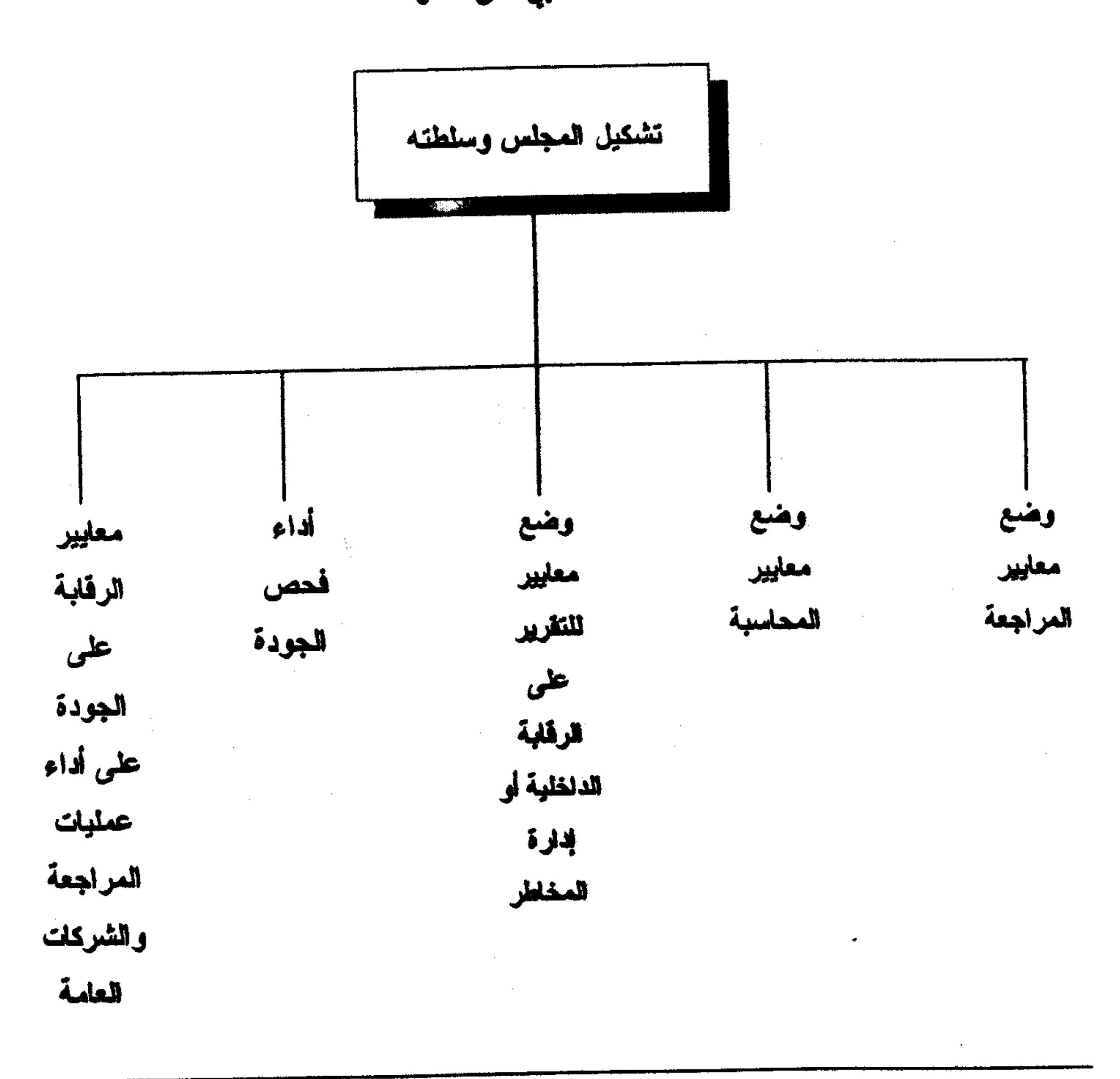
ربما تكون أكثر الإجراءات المؤثرة للقانون على المهنة تكوين مجلس الإشراف المحاسبي للشركات العامة Public Companies Accounting Oversight Board (PCAOB) حيث أن ذلك المجلس سوف يحدد كلية طبيعة المراجعة والمحاسبة متضمنا المسئولية الخاصة باكتشاف الغش والأعمال المالية الخاطئة ، ويتكون ذلك المجلس من خمس أعضاء ثلاثة منهم من غير المحاسبين القانونيين ، ويكون للمجلس القدرة علي اتخاذ الاختيارات التي يوضحها الإيضاح رقم (17/5) والتي تتضمن ما يلي :

A- وضع معايير المراجعة Setting of Auditing Standards حيث يمكن للمجلس أن يختار ما بين وضعها أو إمكانية الاعتماد علي أحد الجهات المستقلة لوضع تلك المعايير ، وتاريخيا كان يتم وضع تلك المعايير عن طريق مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board (ASB) أحد مجالس المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA .

B - وضع معايير المحاسبة Setting Accounting Standards يمكن لمجلس الأشراف المحاسبي علي الشركات العامة PCAOB أن يختار ما بين وضع معايير المحاسبة أو توفير إشراف على مجلس معايير المحاسبة المالية FASB أو اختيار جهة أخرى علي سبيل المثال مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لوضع معايير المحاسبة ، وقد قامت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بتخويل مجلس معايير المحاسبة المالية ذلك الحق مع التوصية بأن يكون هناك مزيد من التعاون والتنسيق بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية .

شكل إيضاحي رقم (17/5)

مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة



C- وضـــع معايـــير للــتقريــر علـــي الـــرقابة الداخلية أو إدارة المخاطــر Risk Management .

D- أداء فحص جــودة Quality Review علي أداء منشأة المحاسبة العامة ، واقتراح العقوبـــات Penalties بمـــا فـــيها اللوم Censure إذا ما فشلت المنشآت في أداء المستويات المطلوبة .

E- وضـــع معايـــير للوفاء بالرقابة علي الجودة Quality Control Standards علي أداء عمليات مراجعة الشركات العامة .

المتطلبات الأخرى للقانون Other Provisions of the ACT

كمـــا سبق الذكر فأن كثير من المتطلبات الأخرى للقانون تتعلق بمجتمع وبيئة الاستثمار لا سيما بنوك الاستثمار ، وفيما يلي ملخص واسع للمتطلبات الرئيســـــية (Mc Connell and Banks,2003) كما يوضحها الشكل الإيضاحي رقم (17/6).

إيضاح رقم (17/6)

ملخص المتطلبات الرئيسية لقانون Sarbanes-Oxly

مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة

Public Company Accounting Oversight Board

Sec. 101 التشكيل والمتطلبات الإدارية .

Sec. 102 التسجيل مع المجلس .

Sec. 103 المراجعة ورقابة الجودة ومعايير وقواعد الاستقلالية .

Sec. 104 الفحوصات ومنشآت المحاسبة العامة المسجلة .

Sec. 105 التحريات والدعاوى التأديبية .

Sec. 106 منشآت المحاسبة العامة الأجنبية .

Sec. 107 أشراف اللجنة على المجلس .

Sec. 108 معايير المحاسبة .

Sec. 109 التمويل .

استقلالية المراجع Auditor Independence

Sec. 201 الخدمات خارج نطاق ممارسة المراجعين .

Sec. 202 متطلبات التعيين المسبق .

Sec. 203 تدوير شريك المراجعة .

Sec. 204 تقارير المراجع إلى لجان المراجعة .

Sec. 205 تعديلات الالتزام .

Sec. 206 تعارضات المصلحة .

Sec. 207 دراسة التدوير الإلزامي لمنشآت المحاسبة العامة المسجلة .

Sec. 208 سلطة اللجنة .

Sec. 209 اعتبارات عن طريق السلطات التنظيمية الملائمة بالولاية .

مسئولية الشركة Corporate Responsibility

Sec. 301 لجان مراجعة الشركات العامة .

Sec. 302 مسئولية الشركة عن التقارير المالية .

Sec. 303 التأثير غير الملائم عن أداء عمليات المراجعة .

Sec. 304 مصادرة حوافز وأرباح معينة .

Sec. 305 حوافز وعقوبات المديرين والمسئولين التنفيذيين .

Sec. 306 التداولات الداخلية أثناء فترات معينة .

Sec. 307 قواعد المسئولية المهنية للمحامين .

Sec. 308 الأموال العادلة للمستثمرين .

الإفصاحات المالية المعززة Enhanced Financial Disclosures

Sec. 401 الإفصاحات في التقارير الدورية .

Sec. 402 تعزيز متطلبات تعارض المصلحة.

Sec. 403 إفصاحات المعاملات المرتبطة بالإدارة والمساهمين الرئيسين.

Sec. 404 تقييم الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية .

Sec. 405 الإعفاء .

Sec. 406 دليل الأخلاقيات للمديرين التنفيذيين الماليين .

Sec. 407 الإفصاح عن الخبير المالي بلجنة المراجعة .

Sec. 408 الفحص المعزز للإفصاحات الدورية عن طريق الشركات المصدرة.

Sec. 409 الإفصاحات الزمنية للشركة المصدرة .

التعارضات في المصلحة للمحلل المالي Analyst Conflicts of Interest

Sec. 501 تعامل محلل الأوراق المالية عن طريق مؤسسات الأوراق المالية المسجلة والبورصات الوطنية للأوراق المالية .

موارد وسلطة اللجنة Commission Resource and Authority

Sec. 601 الترخيص والتخصيصات .

Sec. 602 الظهور والممارسة قبل اللجنة .

Sec. 603 سلطة المحكمة .

Sec. 604 تحفظات الأشخاص المرتبطة بالسماسرة والمتعاملين .

دراسات وتقارير Studies and Reports

Sec. 701 دراسة وتقرير مكتب المحاسبة العام بخصوص دمج منشآت المحاسبة العامة .

Sec. 702 دراسة وتقرير اللجنة بخصوص هيئات تصنيف الائتمان .

Sec. 703 الدراسة والتقرير عن المنتهكين والانتهاكات .

Sec. 704 دراسة التصرفات التأديبية .

Sec. 705 دراسة بنوك الاستثمار .

المساءلة المحاسبية للشركة والغش الجنائي

Corporate and Criminal Fraud Accountability

Sec. 802 العقوبات الجنائية الخاصة بتغيير المستندات .

Sec. 803 القـــروض غير القابلة تحملها إذا ما كان هناك انتهاك في قوانين عن الأوراق المالية .

Sec. 804 قانون القيود الخاصة بقسم الأوراق المالية .

Sec. 805 فحص الإرشادات الخاصة باعتراض العدالة والقسم الجنائي الممتد

Sec. 806 حماية العاملين بالشركات المتداول أسهمها الذين يوفرون دليل إثبات عن الغش .

Sec. 807 العقوبات الجنائية الخاصة ببعض المساهمين في الشركات العامة المسجلة.

تعزيزات العقوبة الجنائية White Collar Crime penalty Enhancements

Sec. 902 محاولات ومؤامرات لارتكاب الغش الجنائي .

Sec. 903 العقوبات الجنائية الخاصة بغش البريد والهاتف .

Sec. 904 العقوبات الجنائية لانتهاكات قانون عام 1974 . -

Sec. 905 تعديل الإرشادات العامة المرتبطة .

Sec. 906 مسئولية الشركة عن التقارير المالية .

أقرارات ضرائب الشركة Corporate Tax Returns

Sec. 1001 توقيع المديرين من التنفيذيين على أقرارات ضرائب الشركة .

المساءلة المحاسبية عن غش الشركة Corporate Fraud Accountability

Sec. 1102 التلاعب والعبث بالسجلات .

Sec. 1103 سلطة تجميد مؤقتة للجنة .

Sec. 1104 تعديل للإرشادات الفيدرالية .

Sec. 1105 سلطة اللجنة لمنع أشخاص من العمل كمديرين .

Sec. 1106 العقوبات الجنائية المتزايدة في ظل قانون تداول الأوراق المالية عام 1934 .

Sec. 1107 التعامل ضد الوشايات .

مجلس الأشراف المحاسبي العام Public Company Accounting Oversight Board

القسم 101 - تشكيل المجلس Section 101 - Establishment of Board

1- تشكيل مجلس إشراف محاسبي مستقل لقوانين غير حكومة Independent Non Government للأشراف علي مراجعة الشركات العامة التي تخضع لقوانين الأوراق المالية من أجل حماية مصالح المستثمرين ومصلحة الجمهور الإضافية عند إعداد تقارير مراجعة دقيقة ومستقلة للشركات التي تكون أوراقها المالية متاحة للتداول بين جمهور المستثمرين .

2- يجب أن يتكون مجلس الإدارة من خمس أعضاء متفرعينً طوال الوقت علي أن يكون أثنين منهما من المحاسبين القانونيين ، وتقوم البورصة بتعيين أعضاء المجلس لمدة خمس أعوام .

القسم 102 - التسجيل مع المجلس Registration With The Board

خلال 180 يوم من التشكيل يتعين علي منشآت المحاسبة العامة أن تقوم بتسجيل نفسها مع المجلس من أجل أداء وظائف المراجعة للشركات العامة .

القسم 103 - معايير وقواعد المراجعة ورقابة الجودة والاستقلالية
Section 103 – Auditing Quality Control and Independence

يضع المجلس من خلال تبني المعايير - معايير للرقابة علي الجودة والمعايير الأخلاقية التي يتعين استخدامها عن طريق منشآت المحاسبة العامة المسجلة عند إعداد وإصدار تقارير المراجعة لأي شركة مصدرة للأوراق المالية ، أن المجلس سوف يتّطلب الآتي :

a- أن تحتفظ منشآت المحاسبة المسجلة بكافة الأوراق والمواد المرتبطة بالمراجعة علي الأقل لمدة سبع أعوام .

b- الفحص المتزامن أو فحص الشريك الثاني لكافة تقارير المراجعة .

c- أن تصف تقارير المراجعة نطاق اختبار المراجع لهيكل الرقابة الداخلية والإجراءات محل المراجعة .

القسم رقم 104 - فحص منشآت المحاسبة العامة المسجلة Section 104 – Inspection

سوف يقوم المجلس بإجراء برنامج مستمر لفحص منشآت المحاسبة المسجلة كل سنة للمنشآت التي توفر تقارير مراجعة لأكثر من 100 شركة تقوم بإصدار أوراق مالية سنويا ، ومرة

واحـــد كل ثلاث سنوات للمنشآت التي تقوم بعمليات مراجعة لأقل من 100 شركة مصدرة للأوراق المالـــية سنويا ، وسوف يتم إعداد تقارير عن أوجه القصور إلي البورصة كما سيتم جعلها متاحة في متناول يد الجمهور .

القسم رقم 105 – عمليات الفحص والدعاوى التأديبية

Investigations and Disciplinary Proceeding

– تم تخويل المجلس سلطة القيام بالفحوصات وجمع الشهادات والإقرارات وإجراء التوثيق الضـــروري مـــن خـــلال سلطة إصدار مذكرة استدعاء المثول لأداء الشهادة مع تزويد المجلس سلطة تعليق مزاولة المراجعين مؤقتا أو إلغاء تسجيل منشآت المحاسبة أو فرض عقوبات أخري لعدم الالتزام عند أداء الفحص .

– يتم تحديد عقوبات نقدية عند انتهاك قواعد المجلس أو قانون الأوراق المالية بحد أقصي مبلغ 100000 دولار للفرد ومبلغ 200000 دولار للمنشآت .

القسم رقم 107 – إشراف البورصة علي المجلس

Section 107- Commission Oversight of The Board

إعطاء البورصة حق الأشراف وسلطة الإلزام علي المجلس وقراراته .

القسم رقم 108 – معايير المحاسبة Section 108 - Accounting Standards

تـــم تخويل المجلس سلطة تبنى معايير المحاسبة ، وكما سبق القول فأن المجلس يبدو أنه راغـــب فـــي العمل مع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB والجهات الأخرى لوضع معايير ومـــبادئ المحاســـبة ، أن كثير من الأعضاء قد عبروا عن تفضيل قوى للمبادئ المؤسسة علي معايير Principles Based Standards .

القسم رقم 109 – التمويل Section 109 - Funding

أن المجلس سوف يتم تمويله من خلال أتعاب من صناعات معينة ، وجزء من الأتعاب الخاصة بتسجيل الشركات العامة سوف تستخدم لتدعيم النطاق الكامل لأنشطة مجلس الأشراف المحاسبي علي الشركات العامة PCAOB .

2 – استقلالية المراجع Auditor Independence

القسم رقم 201 – الخدمات خارج نطاق ممارسة المراجعين

Section 201- Services Outside The Scope of Practice of Auditors

– يحظر علي أي منشأة محاسبة عامة توفير خدمات بخلاف المراجعة بالمعاصرة مع خدمات المراجعة ، وتتضمن خدمات بخلاف المراجعة ما يلي :

a- خدمات إمساك الدفاتر أو أي خدمات أخرى ترتبط بالسجلات المحاسبية للقوائم المالية لعميل المراجعة .

b- تصميم وتطبيق نظام المعلومات المالية .

c- خدمات التقييم والتثمين .

d- الخدمات الاكتوارية .

e- الاستعانة بخدمات المراجعة الداخلية عن طريق منشآت المراجعة .

f- الوظائف الإدارية والموارد البشرية .

g- العمل كسمسار أو متعامل في الأوراق المالية كمستشار استثمار أو أداء الخدمات المصرفية الاستثمارية .

h- الخدمات القانونية وخدمات الخبرة غير المرتبطة بالمراجعة .

i- أي خدمات أخرى يقوم المجلس بتحديدها .

القسم رقم 202 متطلبات الموافقة المسبقة Section 203 -Pre Approval Requirements

يتطلب الأمر أن توافق لجنة المراجعة للشركة المصدرة للأوراق المالية علي كافة خدمات المراجعة والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة المقدمة للشركة .

القسم رقم 203– تدوير شريك المراجعة Section 203 - Audit Partner Rotation

يحظر علي منشأة المحاسبة العامة أن توفر خدمات المراجعة لأحد الشركات المصدرة للأوراق المالية إذا ما كان شريك المراجعة المسئول عن فحص المراجعة قد قام بأداء خدمات مراجعة لتلك الشركة المصدرة للأوراق المالية في أي سنة من السنوات المالية الخمس السابقة لتلك الشركة المصدرة .

القسم رقم 204– تقارير المراجع إلي لجان المراجعة

Section 204 – Auditor Report To Audit Committees

مطلوب من منشآت المحاسبة إعداد تقرير إلي لجنة المراجعة للشركة المصدرة عن الطرق والممارسات والسياسات المرتبطة بعمل المراجعة.

3 – مسئولية الشركة Corporate Responsibilities

القسم رقم 301 – لجان مراجعة الشركة العامة

Section 301 - Public Company Audit Committees

حيث يسمح لهيئة تداول الأوراق المالية بالإشراف على عمليات تداول الأوراق المالية الوطنية ومعاهد الأوراق المالية الوطنية لتحديد أي شركة مصدرة مسجلة غير ملتزمة بذلك الجزء من القانون ، وقد حددت الهيئة أن لجنة المراجعة لأي شركة مصدرة يجب أن تكون مسئولة عن تعيين والإشراف على أي عمل مراجعة يتم تأديته عن طريق أحد منشآت المحاسبة.

القسم رقم 302 – مسئولية الشركة عن التقارير المالية

Section 302 - Corporate Responsibility For Financial Reports

يطلب من المدير التنفيذي الرئيسي Principal Executive Officer(PEO) أو المديرين الماليين الرئيسيين(Principal Financial Officer (PFO أو أي أشخاص يقومون بأداء وظائف مماثلة أن يشهدوا ويصدقوا على التقارير السنوية أو الربع سنوية المقدمة إلى هيئة تداول الأوراق المالية .

القسم رقم 303 – التأثير غير الملائم على سلوك عمليات المراجعة

Section 303 - Improper Influence on Conduct of Audits

يحظر على أي شركة مصدرة من تقديم معلومات مزيفة أو مضللة عن الموقف المالي للشركة المصدرة إلي أحد منشآت المحاسبة التي تقوم بأداء عملية المراجعة للشركة المصدرة .

القسم رقم 304 – مصادرة حوافز وأرباح معينة

Section 304 - Forfeiture of Certain Bonuses and Profits

مطلوب من المديرين التنفيذيين للشركة المصدرة أن يقوموا بمصادرة أي حوافز أو مكافآت تأسيسا على دفع أو أرباح من بيع أسهم يتم استلامها في الأثنى عشر السابقة لإعادة تصوير الأرباح .

4 - الإفصاحات المالية المعززة Enhanced Financial Disclosures

القسم رقم 401 - الإفصاحات في التقارير الدورية
Section 401 - Disclosures in Periodic Reports

يتطلب الأمر أن يتم إصدار قاعدة من هيئة تداول الأوراق المالية تستلزم أن يتم استيفاء التقارير المالية السنوية والربع سنوية ، بحيث يتم الإفصاح الكامل عن المعاملات خارج الميزانية العمومية التي يكون لها أثر حالي أو مستقبلي على الموقف المالي للشركة المصدرة .

كما يتعين أن تقوم هيئة تداول الأوراق المالية بإصدار قواعد كاملة تتطلب بأن يتم استيفاءها طبقا لتلك الهيئة بحيث لا تتضمن أي بيان غير حقيقي لأحد الحقائق المادية .

القسم رقم 402 – متطلبات تعارض المصلحة المعززة
Section 402 - Enhanced Conflict of Interest Provisions

يحظر وجود قروض شخصية من الشركة المصدرة من والى المديرين التنفيذيين مع بعض الاستثناءات المحدودة .

القسم رقم 403 – إفصاحات المعاملات المرتبطة بالإدارة والمساهمين الرئيسيين
Section 403 - Disclosures of Transactions Involving Management and Principal Stockholders

يتطلب من المديرين والرؤساء والمساهمين الرئيسين استيفاء قائمة معينة مع هيئة تداول الأوراق المالية عند قيامهم ببيع أسهم أو الحصول على أسهم جديدة من الشركة المصدرة محل المراجعة ، ويجب أن يتم استيفاء القوائم في وقت تسجيل تلك الورقة في البورصة الوطنية أو خلال تاريخ فعال لقائمة التسجيل خلال 15 يوم بعد أن يصبح مالك أو مدير مستفيد .

القسم رقم 404 – تقييم الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية
Section 404 - Management Assessment of Internal Controls

تباشر البورصة إصدار قواعد تتطلب أن تحدد التقارير السنوية المستوفاة مع البورصة مسئولية الإدارة عن وضع والحفاظ على هيكل رقابة داخلية وإجراءات للتقرير المالي ، كما تتضمن تقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية هذه ، كما يتطلب ذلك القسم أيضا أن تقوم منشآت المحاسبة العامة بالتقرير عن ضوابط الرقابة الداخلية للعميل .

القسم رقم 406 – دليل الأخلاقيات للمديرين الماليين الرئيسيين

Section 406 - Code of Ethics for Senior Financial Officers

تباشر البورصة إصدار قواعد من شأنها إلزام الشركات المصدرة للأوراق المالية أن تفصح علانية عما إذا كان هناك دليل للسلوك الأخلاقي أم لا ، وإذا لم يكن هناك يتعين تحديد الأسباب المرتبطة بذلك ، ولذلك تتطلب الشركة المصدرة أن يقوم المديرين الماليين الرئيسين بالتوقيع عن الالتزام بدليل السلوك الأخلاقي .

القسم رقم 407 – إفصاح لجنة المراجعة عن أن أحد أعضائها خبير مالي

Section 407 - Disclosure of Audit Committee Financial Expert

يتعين أن تقوم البورصة بإصدار قواعد تتطلب أن تقوم كل شركة مصدرة بالإفصاح عما إذا كان هناك أحد أعضاء لجنة المراجعة علي الأقل يعتبر خبيرا ماليا وإذا لم يكن الأمر كذلك يتعين تحديد الأسباب المرتبطة .

القسم رقم 408 الفحص المعزز للإفصاحات الدورية عن طريق الشركات المصدرة

Section 408 – Enhanced Review of Periodic Disclosures by Issuers

حيث يتطلب الأمر أن تقوم البورصة بفحص الإفصاحات التي تم تقديمها علي أساس دوري منتظم لأغراض حماية المستثمرين ، تلك الفحوص سوف تتضمن فحص القوائم المالية للشركة المصدرة .

القسم رقم 409 – الإفصاحات الزمنية الفورية للشركة المصدرة

Section 409 – Real Time Issuer Disclosue

حيث يتعين أن تقوم كل شركة مصدرة أن توفر إفصاح سريع وحالـــي بلغة إنجليزية واضحة تتعلق بالتغيرات المادية في الموقف المالـــي أو أعمال الشركة المصدرة .

5 – تعارض المصلحة للمحللين Analyst Conflicts of Interest

القسم 501 معالجة تحليلات الأوراق المالية عن طريق مؤسسات الأوراق المالية المسجلة وبورصة الأوراق المالية

حيث يتعين علي البورصة أن تتبنى قواعد يتم تصميمها بشكل معقول لدراسة تعارض المصلحة الذي يمكن أن ينشأ عندما يوصي محللي الأوراق المالية بأوراق مالية ممثلة في أسهم عن طريق إعداد تقارير بحثية يتم نشرها والإعلان عنها .

17/4 حوكمة الشركات وقانون Oxley -Sarbanes

Corporate Governance and Sarbanes - Oxley Act

في مواجهة منع تكرار حدوث أزمة فقدان ثقة المستثمر في القوائم المالية وسوق الأوراق المالـــية والتي سبق وأن حدثت في الفترة الأخيرة في الولايات المتحدة (Nicolatsen,2004) بوجـــه عـــام يمكن القول بأن قانون Sarbanes - Oxley قد تم بناؤه علي أساس ممارسات حوكمـــة الشركات والقوانين التي تم تطويرها (سواء قوانين الأوراق المالية أو قوانين الشركات أو القانون العام العرفي لحوكمة الشركات) (Wahiddin,2003) .

وقد شهدت مهنة المحاسبة العامة التي تقدم خدمات المراجعة والتأكد تغيرات ملحوظة تمثل تحديات كبيرة لها ، ولعل ابرز العوامل التي أثرت وقادت ذلك التغير ما يلي (Hayes et 2005 PP. 605 - 606)

(a) فشل أحد أكبر مكاتب المحاسبة العامة في العالم – أرثر اندرسون .

(b) وجـــود أربعـــة حـــالات إفلاس نادرا ما تحدث كل حالة من تلك الحالات قد وقعت في شركات حدق بها غش بالقوائم المالية .

(c) خسائر ضخمة تبلغ بلايين الدولارات نتيجة خسائر الاستثمارات والتقاعد.

(d) شـــعور عام بأن المراجعين لا يمكن أن يحتفظوا باستقلالهم عندما يتم تعيينهم وعزلهم عن طريق المديرين الذين كانوا يعدون تلك القوائم المالية الاحتيالية.

(e) فقـــد الثقة عن طريق كثير من خارج مهنة المحاسبة العامة في قدرة المجمع الأمريكي للمحاســـبين القانونييـــن علي التصرف لصالح مصلحة الجمهور . حيث تم النظر إليه علي أنه مؤسســـة تجاريـــة Trade Association بـــدلا مـــن مؤسســـة مهنـــية Professional Association مصممه لحماية الجمهور ، وقد يكون قانون Sarbanes - Oxley عام 2002 أحد اكـــثر التشريعات أهمية وتركيز أعلي التحسينات الخمس الحرجة الضرورية لحماية المستثمرين وعـــرض معلومـــات مالـــية إلـــي أصـــحاب المصالح هي (Rittenberg and Schwiege 2005.PP.34 - 36)

1- حوكمة محسنه للشركة .

2- تقارير جديدة عن ضوابط الرقابة الداخلية .

3- استقلال محسن لوظيفة المراجعة الخارجية .

4- الإقرار بمسئولية أكبر للمراجعة وخدمات التأكد .

5- تحرك عملية وضع معايير المراجعة والتأكد إلي تنظيم جديد علم شبه حكومي.

الطلب علي حوكمة محسنه للشركة Demand For Improved Corporate Governance

توجد حوكمة الشركة في كافة المنظمات ، حيث تحدث عندما يوفر أحد الأطراف موارد إلي أحد الشركات أو إلي طرف أخر لاستخدامها لأغراض الأعمال الموافق عليها عن طريق طرفين. وبدورة فأن الطرف الذي يقدم الموارد يتطلب نظام للمساءلة المحاسبية عما إذا (a) كانت تلك الموارد قد تم حمايتها،(b) أو استخدمت طبقا لأغراض متفق عليها ، (c) وكيف تم استخدام تلك الموارد بشكل جيد (الأداء المالي) وتظهر تلك الاتفاقيات في كثير من الأشكال : شراء أسهم قروض أو تسهيلات تمتد علي المشتريات وعادة ما يختار الأطراف مجلس إدارة يشرف علي الإدارة والمنظمة .

أن نقص حوكمة الشركة الفعالة كان أحد العيوب الرئيسية المرّتبطة بفشل المشروعات في العقد السابق . معظم ما كان مفقدا بشكل ملحوظ كان (a) الأشراف المستقل للإدارة عن طريق مجلس الإدارة ، (b) الاستخدام غير الفعال لوظيفة المراجعة عن طريق المجلس ، وقد طلب من كل من الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية SEC وسوق أسهم نيويورك والمجمع القومي لمديري الشركات ولجنة NASDAQ استقلال متزايد لأعضاء مجلس الإدارة علاوة علي ذلك فأن كافة أسواق الأسهم الرئيسية تطلب من كل مجلس شركة عامة مسجلة لديها لجنة مراجعة يتكون فقط من مديرين مستقلين ، أن لجنة المراجعة مسئولة عن الأشراف علي التقرير المالي للشركة وعلى كل من وظائف المراجعة الخارجية والداخلية ، أن مجالس الإدارة يتطلب الأمر أن تكون مستقلة عن المنظمة ويتعين أن يتم تحديد مسئولياتهم لتوفير إشراف علي كل من الإدارة ووظائف المراجعة ، علاوة علي ذلك فأن مجلس الإدارة من خلال لجنة المراجعة أصبح عميل مكتب المحاسبة العامة . أن لجنة المراجعة يجب أن يكون لها السلطة الوحيدة لتعيين وعزل المحاسب العام المستقل وفي تعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية .

التقرير المطلوب عن ضوابط الرقابة الداخلية

Required Reporting On Internal Controls

صدم الكونجرس والمستخدمين عند اكتشاف وجود غش ببلايين الدولارات في شركات مثل ورلدكوم وانرون ، ففي كثير من مظاهر الغش الرئيسية تخطت الإدارة العليا النظام المحاسبي ، وفي

كافة الحالات تقريبا كان لدى الشركات ضوابط رقابة داخلية فقيرة علي التقرير المالي . وقد تضمن قانون Sarbanes-Oxley عام 2002 متطلب أن يقوم المديرين المسئولين والشركات المسجلة بالبورصة (الشركات العامة).

إن مصطلح " الحوكمة " دخل دائرة الأسواق العالمية الرئيسية ، بعدما أطلقته المؤسسات الدولية وفي مقدمتها صندوق النقد والبنك الدوليين تحت اسم governance Corporate وهو ما تم ترجمته العربية إلى الإدارة الرشيدة سواء للشركات أو الاقتصاد ، وقد تم اعتماد مصطلح الحوكمة اختصار ليدل عليها . لقد أصبحت الحوكمة مؤشرا مهما لمدي مناسبة الأسواق للاستثمار ، وساهم في انتشارها الانهيارات وفضائح الفساد التي أصابت كبري الشركات الأمريكية في مقدمتها "انرون" للطاقة ووورلدكوم للاتصالات .

ولا يوجد مفهوم واحد مقبول أو متفق علية بوجه عام Generally Accepted Definition للحوكمة ، ومن ثم قد يكون من المقبول الإشارة إلى عدة تعريفات لمفهوم حوكمة الشركة ، فباستخدام صياغة بورصة تورونتو Toronto Stock Exchange لحوكمة الشركة يشار للحوكمة علي أنها عملية وهيكل Process And Structure يستخدم لتوجيه Direct وإدارة Manage الأعمال وأمور الشركة بهدف تعظيم ثروة حملة الأسهم التي تتضمن التأكد من الصحة المالية للمنشاة ،إن كل من العملية والهيكل تحدد تقسيم السلطة وتضع الآليات الخاصة بتحقيق المسائلة المحاسبية فيما بين المساهمين والمجلس والإدارة .

كما عرفت حوكمة الشركة عن طريق لجنة كادبوري Cadbury Committee بأنها ذلك النظام System التي عن طريقه يتم توجيه الشركات والرقابة عليها .

وقد أشارت لجنة Hampel Committee إلى نقطة هامة تركز علي أن ذلك التعريف لم يعط اعتراف كاف للمجموعات الأخرى من أصحاب المصالح الذين لديهم مصلحة شرعية في المنظمة .

وقد أشارت لجنة بيترز Peters Committee في هولندا إلى أن الحوكمة تتضمن جوانبها ومثل الإدارة والسلطة power والمسئولية Responsibility والآثار Influence والمساءلة المحاسبية Accountability والإشراف Supervision ، كما تلعب النزاهة Integrity والشفافية Transparency دورا هاما في هذا المجال .

وقد ذكرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD إن حوكمة الشركة تتضمن هيكل مـــن العلاقـــات والمسئوليات المتناظرة فيما بين مجموعة محورية تتكون من أصحاب المصالح وأعضـــاء مجلس الإدارة والمديرين بشكل تم تصميمه لتعزيز الأداء المتنافس المطلوب لتحقيق الهدف الرئيسي .

وبإيجـــاز فان حوكمة الشركة تركز بصفة أساسية علي القضايا التي تنتج من فصل الملكية والـــرقابة Separation of Ownership ، كمـــــا يتناول علـــي وجـــه الخصوص العلاقة الرئيسية بين المساهمين Stockholder والمديرين Directors من جهة،والعلاقة بين وكلاء الشـــركة Agent وأصـــحاب المصـــالح Stakeholder من جهة أخري ، ويوجد هناك أطراف أخري مثل المقرضين للشركة ،وشركائها التجاريين (العمال ، العملاء ، الموردين) بالإضافة إلى المنافسين والجمهور العام ، إن كافة تلك الأطراف لديها مصلحة في نجاح الشركة.

وقد أصدر مجمع اللغة العربية اعتماده للفظ حوكمة Governance حيث أكد في بيان له:-

فـــي رأينا أن الترجمة العربية(حوكمة) للمصطلح الإنجليزي صحيحة مبني ومعني ، فهي أولا جـــاءت وفق الصياغة العربية لمحافظتها علي الجذر والوزن ، وهي ثانيا تؤدي إلي المعني المقصود بالمصطلح الإنجليزي – وهو تدعيم مراقبة نشاط الشركة ومتابعة أداء القائمين عليها – واعـــتماد هذا المصطلح بصورته تلك من شأنه أن يضيف جديدا إلي الثروة المصطلحية للغة العربية في العصر الحديث .

الاستقلال المتزايد لوظيفة المراجعة Greater Independence Of Audit Function

يجب أن تكون وظيفة المراجعة مستقلة وموضوعية حتى يمكن للطرف الثالث أن يثق في تأكداتها أن استقلال المراجعين يمكن تقويته وتعزيزه عن طريق تطلب ما يلي:-

- أن يكون للجنة المراجعة لمجلس الإدارة السلطة علي تعيين وعزل المراجعين الخارجين.
- تدوير إلزامي للشريك المسئول عن مهمة المراجعة كل خمس أعوام .
- عدم إمكانية أداء عمل استشاري لعملاء المراجعة .
- الأشراف المتزايد علي تعارضات الاستقلال المحتمل عن طريق لجنة المراجعة.

وعلي الرغم من أن كثير من الشركات غير العامة ومكاتب المراجعة الصغيرة تبنت أن تتبع نفـــس تلك الإرشادات إلا أنها غير مطلوب منها أن تقوم بذلك . وهناك كثير من الأسباب العملية لتحرير مكاتب المحاسبة الصغيرة من نفس المتطلب مقارنة بالمكاتب الكبيرة ، علي سبيل المثال

فان مكاتب المحاسبة الصغيرة قد لا يكون لها أكثر من شريك أو شريكيين للتدوير ، علاوة علي ذلك فقد يتم المجادلة بأن مستخدمي القوائم المالية للمنشآت الصغيرة يعرفون المراجع بشكل جيد .

التوقعات العامة للمراجعين Public Expectation Of Auditors

أن الجمهور علي وجه التحديد الكونجرس يتوقع من المراجعين اكتشاف الغش والالتزام بالمبادئ المحاسبة التي تعرض روح المفاهيم المتبناة عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية والتي يجب أن تكون حيادية للمستخدمين ، أن الجمهور يتوقع أيضا من المراجعين أن يكونوا مدافعين عن الحقائق الاقتصادية ، أن الجمهور يريد من المراجعين أن يقرروا ويسلموا بمسئولية أكبر عن اكتشاف الغش والتأكد من أن الغش قد تم التقرير عنه إلي مجلس الإدارة لاتخاذ التصرف في الوقت المناسب . يتوقع الجمهور أن يعترف المراجع بأن الطرف الثالث هو المستخدم الرئيسي لتأكد المراجع وليس الإدارة ، لذلك فقد مرر الكونجرس قانون Sarbanes-Oxley والذي يأخذ في الحسبان توقعات الجمهور من مسئولية المراجع والحاجة إلي التوسع في خدماته لاستيفاء احتياجات الجمهور بشكل أفضل .

تحرك عملية وضع معايير المراجعة إلي مجلس عام شبه حكومي

Audit Standard Setting Moved To Quasi - Public Board

نتيجة للأحداث الحديثة للغش بالشركة فقد الجمهور الثقة في مهنة المراجعة وفى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين كجهة ذاتية التنظيم وفي الحقيقة كانت هناك مخاوف عما إذا كانت المنظمات ذاتية التنظيم يمكن أن تحكم نفسها بفعالية لخدمة مصلحة الجمهور، وقد كان هناك مخاوف إضافية بأن المراجعين يحتاجون أن يكون هناك شخص معين من خارج المهنة يساعد علي وضع وعرض مطالب الجمهور الخاصة بالجودة المتزايدة لخدمات التأكد المقدمة عن طريق المراجع . ولذلك فأن قانون Sarbances-Oxley قد خلق مجلس الأشراف المحاسبي علي الشركة العامة PCAOB وأعطي المجلس كامل السلطة لتطوير معايير مراجعة للشركات العامة المسجلة في البورصة أو التي يجب أن تسجيل نفسها في البورصة .

يتكون هذا المجلس من خمس أعضاء عموميين ، أثنين منهما يجب أن يكونوا من المحاسبين القانونيين ، وعلي الرغم من أن المجلس له كيان خاص إلا أن أعضاءه يتم تعيينهم عن طريق البورصة ويتم الأشراف علي تمويله عن طريق البورصة بالإضافة لذلك

فلأغــراض وضع معايير المراجعة فأن المجلس يتحمل مسئولية أداء فحص النظير لكافة مكاتب المحاسبة العامة المسلحة بالمجلس والتي تؤدى عمليات مراجعة الشركات العامة.

ولا شك أن بعد أحداث الفشل المالي Financial Failures في عام 2001، 2002 وافق الكونجرس الأمريكي علي قانون جديد لمنع الكوارث المستقبلية مثل كارثة انرون وكروسنج العالمية Global Crossing واديلفيا Adelphia وتايكو Tyco بالإضافة إلى ورلدكوم World Com، ففي 31 يوليو2002 وقع الرئيس الأمريكي جورج بوش علي القانون الذي ترأسه أعضاء مجلس الشيوخ ساربينز – اوكسلي .إن الاندفاع نحو تمرير ذلك القانون قد نبع من الإحساس بزيادة أحداث الفشل المالي أو الضغوط من الكونجرس ، وقرب انتخابات الكونجرس مع تزايد الدعوى إلى الإشراف من قبل البورصة علي مراجعي الشركات العامة .

وقد تكون قانون ساربينز Sarbanes- Oxley من أحد عشر جزء هي :-

1 مجلس الإشراف المحاسبي Accounting Oversight Board علي الشركة العامة Public Company .

11 استقلال المراجع Auditor Independence .

111 مسئولية الشركة Corporate Responsibility .

1V تعزيز الإفصاح المالي Financial Disclosures .

V تحليل تعارض المصالح Conflicts Of Interests.

V1 موارد وسلطة اللجنة .

V11 دراسات و تقارير .

V111 قانون المساءلة عن الغش و الغش الجنائي عام 2002.

1X الالتزام بالعقوبات الجنائية .

X إقرارات ضريبة الشركات .

X1 غش الشركة و المساءلة المحاسبية عنه .

إن معظم تفاصيل ذلك القانون لم يتم تنفيذها بوضوح حيث تم كتابته بشكل سريع ، إلا أن البورصة قد نفذت تفاصيل كثيرة ومن المؤكد إن ذلك القانون سوف يؤثر علي أداء مجلس الإدارة والمراجعين .

إن الخاصــية الرئيسية لذلك القانون تتمثل في قوة إلزامه القانونية ،حيث إن الانحراف عن القانون سيؤدى إلى عقوبات صريحة، إن المسئولين التنفيذيين بالشركة الذين يعدون تقرير عن قوائــم مالــية بشكل احتيالي يتعرضون إلى عقوبات جنائية إذا ما انتهكوا ذلك القانون (غرامة

بمقـــدار مليون دولار أو السجن لمدة عشر سنوات) أو إذا كانوا متعمدين و يعلمون بانتهاكهم (عقوبة بغرامه 5 مليون دولار و السجن لمدة 20 عاما) .

إن الخاصـــية الأخـــرى لذلـــك القانون تتمثل في نطاقة Scope، حيث إن كافة الشركة الأمريكية المســـجلة (محلية أو مسجلين لجانب أ و مراجعين) يتعين عليهم الالتزام بقانون Sarbanes- Oxley علي الرغم من الاختلافات في ثقافة وقوانين الشركات الأجنبية.

قوانين الاتحاد الأوربي European Union Laws

بالاســـتجابة جزئيا إلى قانون Sarbanes- Oxley عام 2002 ، أقترح الاتحاد الأوربي تحديـــث قانـــون الشركات Company Low وتعزيـــز حوكمة الشركة فـــي الاتحاد الأوربي ، حيـــث إن وجـــود قانون شركات جيدة لحوكمة الشركة في الاتحاد الأوربي سوف يعزز الاقتصاد الجديـــد.ولاشك أن وجود مدخل فعال سيسرع من الكفاءة والفعالية العالمية للأعمال في الاتحاد الأوربي كما انه سيساعد علي تقوية حقوق المساهمين وحماية الطرف الثالث .

وقد دفعت خطة الاتحاد الأوربي لتطوير قانون الشركات متضمنة حوكمة الشركة الانتباه نحو السماح لاستجابة قانونية علي مستوى الاتحاد فيما بين الآخرين بخصوص الشركة التابعة ومبادئ اتفاقـــية الاتحـــاد الأوربـــي . أن الخطة يجب أن تكون صارمة في المبادئ وأخيرا فانها يجب أن تساعد علي تشكيل التطويرات القانونية الدولية . وفي عام2001 توصلت إحدى الدراسات المقارنة إلـــى أن الاتحـــاد الأوربـــي يجـــب ألا يكـــرس الوقـــت والمجهود لتطويـــر دليل حوكمة الشركة الأوربـــي European Corporate Convergence Code ، تلك الدراســـة حددت مزيـــد مـــن المجـــالات الهامـــة للمفوضـــية الأوربية لتركيز مجهوداتها نحو تخفيض الحواجز القانونية والتشـــريعية لارتـــباط المســـاهم بالتصـــويت (حواجز المشاركة Participating) بالإضافة إلى تخفـــيض الحواجـــز علـــي Barriers مقـــدرة المســـاهم علـــي تقّييم حوكمة الشركات (حواجز المعلومـــات Information Barriers) وبسبب الاختلافات فـــي القانـــون الأوربي فأن الدليل الأوربي يتعين أن يسمح بكثير من الخيارات المختلفة، ولذلك فان المدخل العام يجب أن يتم لختياره بشـــكل من شانة يضمن أن يتضمن القواعد الضرورية مع التنسيق الكاف لأدلة حوكمة الشركات .

إن الاتحـــاد الأوربـــي يهـــدف إلـــى تقوية إدارة الشركات أثناء الفترة من عام 2003 حتى 2009 بالارتباط بالخطوات التالية :-

- تحديث مجلس الإدارة .

- تركيب المجلس (مديرين غير تنفيذيين مستقلين أو مديرين من إشرافيين بالإضافة إلى خلق لجان خاصة) .
- مكافأة المدير (سواء السابقين أو اللاحقين) .
- مسئوليات المديرين (حق خاص بالتحقيق) ، قاعدة التداول الخاطئ ، سوء تأهيل المديرين) .

وأخيرا فقد اقترحت المفوضية إقامة منتدى أوربي لحوكمة الشركات من اجل التنسيق بين مجهودات حوكمة الشركات للحكومات العضو .

تعزيز وظيفة المراجعة في ظل حوكمة الشركة وقانون Sarbanes - Oxley

Enhancing the Audit Function According to Corporate Governance and Sarbanes – Oxley Act

انتقدت مهنة المحاسبة العامة بشكل واسع خلال القرن الماضي لفشلها في حماية مصالح المستثمرين ، فبينما تم أداء مهنة المراجعة بشكل يثير الإعجاب أثناء تلك الفترة إلا أن أحداث الفشل التي شابت بعض الشركات كان من الجسامة على سبيل المثال شركات أنرون Enron ، وولرد كوم WorldComوهيلث ساوث Health South وكرد فعل لتلك الإخفاقات وأحداث الفشل الجسيمة فقد أبرم الكونجرس كثير من التشريعات التي تؤثر على مهنة المراجعة ، ومن أمثلة تلك التشريعات قانونSarbanes-Oxleyعام 2002، والذي غير بشكل أساسي من علاقة المراجع والعميل Client –Auditor relationship كما حول سلطة عملية وضع معايير المراجعة من القطاع الخاص إلى القطاع شبه الحكومي .

ومع ذلك فإن ذلك الفشل الذي وقع خلال القرن السابق لم يكن يعزو على وجه التحديد إلى فشل في مهنة المراجعة فقط ، حيث أنها مثلت فشل رئيسي يرتبط بقلب تلك المنظمات – أو بعبارة أخرى فشل في هيكل حوكمة الشركة Corporate Governance Structure ، وقد استمرت مظاهر الفشل في المعايير الأخلاقية Ethical Standards وحوكمة الشركة في عام 2004 بالارتباط بمشاكل جسيمة بخصوص حوكمة سوق أسهم نيويورك New York Stock Exchange (NYSE) وصناعة الأموال المتبادلة والصناعات الدوائية .

أن الهندسة الطبيعية لمهنة المراجعة قد تغيرت ، حيث توجد مسئوليات تقرير جديدة ، فضلا عن التغيرات في التوقعات والهيكل العام الجديد المسئول عن وضع معايير المراجعة

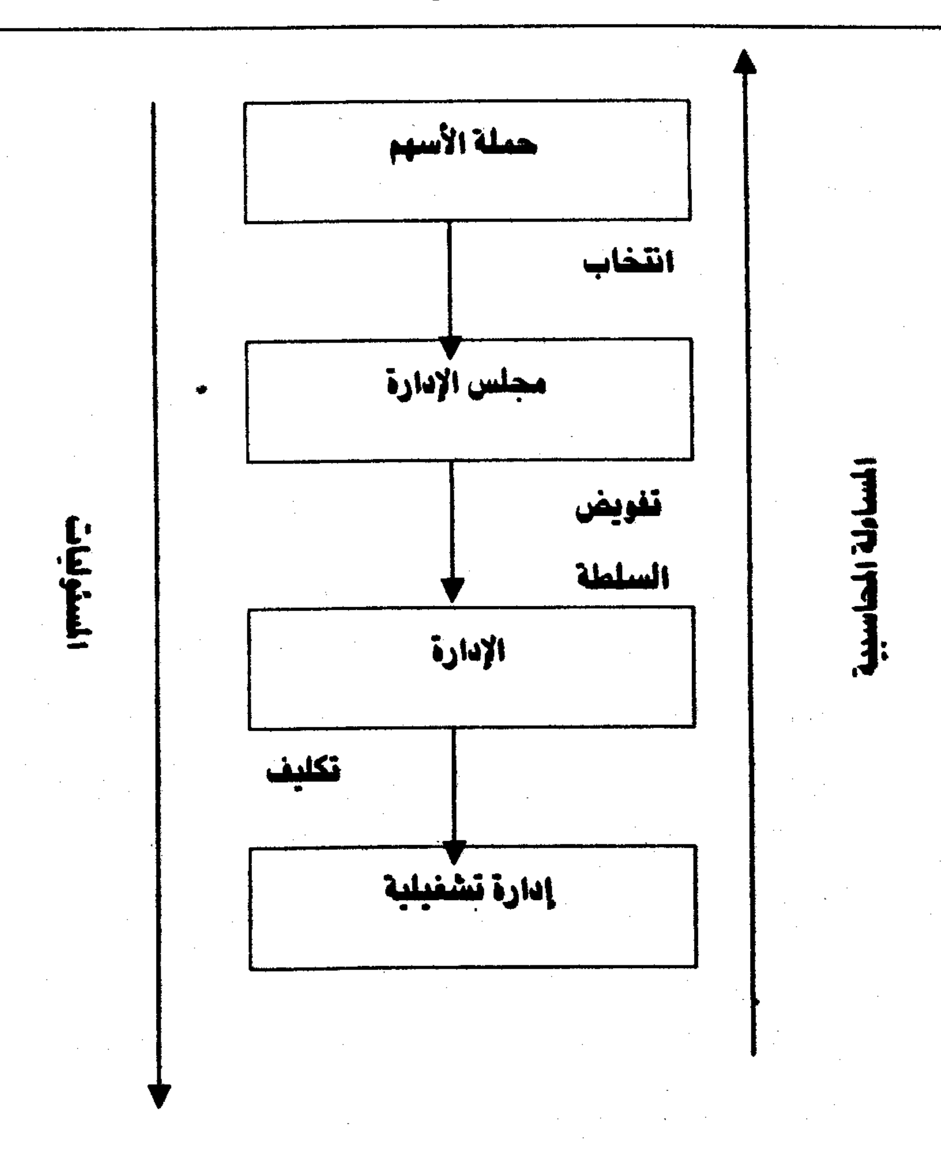
لعمليات مراجعة الشركات العامة، ولذلك فمن الأهمية وصف الدافع لتلك التغيرات ووصف الاختلافات في المسئوليات بين مراجعة الشركات العامة وغير العامة بالإضافة إلى وصف معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عموما ، كذلك يتعين تقديم نظرة عامة موجزة أيضا عن عملية المراجعة كأساس لفهم التطورات الحديثة في الأخلاقيات المهنية وتحليل المخاطر .

ينبغي التأكد على أن الفشل في العقد السابق يمثل فشل في كافة أجزاء ومكونات هيكل حوكمة الشركة ، أذن فهو ليس فقط فشل في عملية المراجعة أو فشل في الإدارة فقط ، فكل جزء في النظام قد فشل على الأقل درجات متفاوتة في بعض المنظمات من الإدارة إلى المراجعين إلى مجلس الإدارة إلى التنظيمات ذاتية التنظيم Sel-regulatory Organization على سبيل المثال المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس معايير المحاسبة المالية والهيئات التنظيمية على سبيل المثال بورصة الأوراق المالية ومؤسسات الإقراض ومحللي الأسهم وأسواق الأسهم . ومن أجل فهم التغيرات المؤثرة على مهنة المراجعة يتعين فهم كيف يتم التوفيق بين مهنة المراجعة داخل هيكل حوكمة الشركة .

وهناك كثير من الأطراف المرتبطة بحوكمة الشركة " تلك العملية التي عن طريقها يمارس ملاك ودائني المنظمة الرقابة، وهي تتطلب المساءلة المحاسبية عن الموارد المودعة بالمنظمة، حيث يختار الملاك (حملة الأسهم) مجلس إدارة معين ليقوم بالإشراف على أنشطة المنظمة"، يوضح الشكل البياني رقم (17/7) هيكل تخطيطي واسع لعملية الحوكمة الشاملة ، حيث تبدأ الحوكمة بالملاك (أو حملة الأسهم) الذين يفوضون المسئوليات من خلال مجلس الإدارة إلى الإدارة . وبعد ذلك من خلال الإدارة إلى الوحدات التشغيلية ، وتتطلب الحوكمة الجيدة لاشك المساءلة المحاسبية من خلال النظام إلى حملة الأسهم ، وبالتطلع إلى عملية الحوكمة من خلال التسعينات إلى أوائل عام 2000 يتضح وجود جوانب فشل فعلية في كل جزء من عملية الحوكمة ، فإذا كان مجلس الإدارة قد قام بتعيين مدير عنهم إلا أنهم قدموا خيارات أسهم سخية من شأنها التنازل عن سلطة هائلة لهؤلاء المديرين ، مع تقديم حوافز بشكل متصل للتقرير عن أرباح محسنة والمديرين بدورهم قد سلموا وأقروا بمسئوليات أكبر عند تعيين مراجعين خارجين واستخدموا علاقاتهم كأصحاب عمل لتشجيع المراجعين على إيجاد معالجات محاسبية من شأنها زيادة أو تحسين صورة إدارتهم للأرباح (تعزيز وتضخيم قيمة إدارتهم) أن الأطراف الرئيسية المرتبطة بحوكمة الشركة هي :

شكل رقم (7/17)

نظرة عامة على حوكمة الشركة



- حملة الأسهم (Rittenberg and Schwieger 2005 , PP.36-39) .
- مجلس الإدارة .
- لجان المراجعة بمجلس الإدارة .
- الإدارة .
- التنظيمات المحاسبية ذاتية التنظيم على سبيل المثال المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA .
- التنظيمات الأخرى ذاتية التنظيم على سبيل المثال سوق الأسهم بنيويوركNYSE.
- الهيئة التنظيمية على سبيل المثال البورصة الأمريكية .
- المراجعون الخارجيون .

بصفة عامة تتمثل متطلبات حوكمة الشركة Corporate Governance Requirements التي انعكست علي ما جاء بقانون Sarbanes –Oxley طبقا للقوانين المختلفة (HTEH , 2003) ما يلي :-

سلطة لجنة المراجعة Audit Committee Authority

حيث يتعين علي لجنة المراجعة أن تقوم بتعيين وتحديد مكآفات المراجعين والإشراف عليهم مباشرة ، كما يجب أن يكون لديها تمويلها الخاص فضلا عن قيامها بتعين مستشارها (القسم 301) .

استقلالية لجنة المراجعة Audit Committee Independence

حيث تتطلب من كافة أعضاء لجنة المراجعة أن يكونوا مستقلين وقد يتم تطبيق تعريف الاستقلالية بحيث يتم استبعاد :

- أي مكافاة من الشركة فيما عدا المكافأة كعضو مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.
- أي موظف أو شخص منتسب للشركة (القسم 301) .

الخبير المالي بلجنة المراجعة Audit Committee Financial Expert

حيث يستلزم الأمر أن يقوم المراجعون بالتقرير إلي لجنة المراجعة عن كافة :

a) السياسات والممارسات المحاسبية الهامة .

b) المعالجـات الـبديلة للمعلومات المالية التي تم مناقشتها مع الإدارة والمعالجة المفضلة عن طريق المراجعين .

c) الاتصالات الأخرى مع الإدارة (قسم رقم 204) .

دليل الأخلاقيات للتنـفيذيين Officer Code of Ethics

حيـث يتطلـب أن تقوم الشركات العامة بتبني دليل الأخلاقيات للمديرين الماليين الرئيسين حيث يجب أن ينشط دليل الأخلاقيات :

a) السـلوك الأميـن والأخلاقـي متضـمنا الـتعامل مع تعارضات المصالح بين العلاقات الشخصية والمهنية .

b) الإفصاح الكامل والعادل والدقيق والزمني والقابل للفهم .

c) الالتزام بالقوانين واللوائح الواجبة التطبيق (قسم رقم 406) .

تصديق المدير التنـفيذي رقم 302 Officer Certification

حيـث يتعيـن علي CEOs, CFOs أن يصدقوا علي التقارير السنوية (10-K) والربع سنوية (10-Q) ويقروا بأن التقرير قد :

a) تم فحصة بشكل شخصي .

b) لا يتضمن أي استبعادات مادية تجعل التقرير مضلل .

c) يعرض بعدالة في كافة النواحي المادية الموقف المالي ونتائج أعمال الشركة .

d) ينص علي أن المديرين الموقعين قد :

1- قـاموا بوضـع واحتفظوا بضوابط رقابة داخلية تؤكد علي أن المعلومات المادية قد تم توفيرها للمديرين الموقعين .

2- قـاموا بتقيـيم ضوابط الرقابة الداخلية تؤكد علي أن المعلومات المادية قد تم توفيرها للمديرين الموقعين .

3- قاموا بالإفصاح للمراجعين ولجنة المراجعة عن كافة أوجه النقص في الرقابة الداخلية والغش المرتبط بالإدارة والعاملين الذين لديهم دور في ضوابط الرقابة الداخلية .

4- قـاموا بالإفصـاح عـن أي تغـيرات وإقرار التصرف التصحيحى في ضوابط الرقابة الداخلية .

تصديق المديرين رقم 906 Officer 906 Certification

حيـث تتطلـب أن يقوم CFOs,CEOs بالتصديق علي أن كل تقرير دوري يتضمن قوائم مالية مستوفاة مع SEC ما يلي :

a) يتمشى مع قوانين الأوراق المالية واجبة التطبيق .

b) تعرض بعدالة في كافة النواحي المادية الموقف المالي ونتائج أعمال الشركة .

حوافز المديرين التنفيذيين Officer Bonuses

حيـث يتطلـب مـن CFOs,CEOs يصادروا الحوافز والأرباح إذا ما تم إعادة صياغة وتصـدير صـياغة القوائـم المالية للشركة بسبب سوء سلوك (هذا ولم يعرف القانون مصطلح سوء سلوك Misconduct) .

قروض المديرين والمسئولين التنفيذيين Director and Officer Loans

يحظـر علـي الشـركات العامة سواء مباشرة أو غير مباشرة من الاحتفاظ أو التوسع في الحصول علي التمان من خلال أي شركة تابعة أو ترتيب التوسع في ائتمان أو تحديد التوسع في الـتمان في شكل قرض شخصي أو لاي مدير أو مسئول تنفيذي ، فذلك القانون يحظر مثل تلك الممارسات الشائعة علي سبيل المثال إعادة تخصيص القرض للمديرّ التنفيذي أو الممارسة غير التنفـيذية لخـيارات الأسهم أو التأمين علي الحياة المجزأ أو قروض شراء الأسهم أو ضمانات قروض الطرف الثالث أو الدفعات الأخرى إلي العاملين .

تداول أعضاء المديرين التنفيذيين Director and Officer Blackout Trading

حيث يحظر كثير من تداولات الأوراق المالية عن طريق أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين أثناء فترات مقررة معينة .

Attorney Whistle Blowing -

يتعين علي SEC أن يتبنى قواعد تتطلب أن يقوم المحاسبون بالتقرير عن دليل إثبات عن:

a) انتهاك جوهري لقوانين الأوراق المالية .

b) خرق مسئوليات وواجبات الوكيل .

c) انـتهاك ممـاثل عـن طريق الشركة أو وكيلها ماذا لم يقم كل من المدير التنفيذي أو المدير المالي بالاستجابة بطريقة ملائمة والتقرير إلي لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة .

متطلبات التقرير الدوري الجديد New Periodic Requirements

1- يجـب أن تعكس التقارير المالية كافة التعديلات التصحيحية المادية المحددة عن طريق المراجعين .

2- يتطلب أن يتم الإفصاح الأكبر والواسع عن :

المعاملات المادية خارج الميزانية العمومية متضمنا الالتزامات الطارئة .

العلاقات الأخرى مع الكيانات غير المدمجة التي قد يكون لها أثر مادي حالي أو مستقبلي .

3- يجب أن يتم الإفصاح المالي المبدئي عن :

a) عدم تضمين أي إيضاحات غير حقيقية أو أي استبعادات في التقارير المالية .

b) أن يتم مطابقتها إعداد التقارير المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

4- تقارير مالية يجب أن تقوم الإدارة بالتقرير التقارير المالية عن :

مسئولية الإدارة لوضع والحفاظ علي نظم رقابة داخلية كافية .

- تقيـيم فعالـية ضوابط الرقابة الداخلية بالإضافة إلي - كجزء من عملية المراجعة - وجوب تصديق المراجعين في تقرير عن تقييم فعالية تلك الضوابط .

توقيت الإفصاحات

حيـث يتطلب الأمر أن يكون هناك إفصاحات عن التغيرات الجوهرية في وقت زمني ملائم وبلغة واضحة .

الفحص التنظيمي

حيـث يتطلـب أن تقـوم SEC بفحص كافة تقارير الشركة المصدرة علي الأقل كل ثلاث سنوات .

مجلس الإشراف الجدي علي المراجع New Auditor Oversight Board

المجلس Board

تـم خلـق مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامة PCAOB (المجلس) لتسجيل منشـآت المـراجعة ، وتبنـي معايير المراجعة ، وأداء فحوصات واتخاذ إجراءات تأديبية علي المراجعين والتوثيق علي الالتزام . ويجب أن يكون الأعضاء الخمس للمجلس مستقلين ويعملون طوال الوقت .

معايير المجلس Board Standards

A) المراجعة Auditing

يجب أن تتطلب معايير المراجعة :

a) أوراق عمل مراجعة يتعين الاحتفاظ بها علي الأقل لمدة سبع سنوات .

b) فحص شريك ثان والموافقة علي عمليات المراجعة .

c) أشخاص أكفاء أو شخص مستقل لتقديم موافقة متزامنة لنتائج الاختبار ، وتقييم ما إذا كانـــت ضـــوابط الـــرقابة الداخلية تعكس معاملات الشركة ،وتسمح بإعداد القوائم المالية طبقا لمـــبادئ المحاســـبة المقبولة والمتعارف عليها ، وتؤكد علي أن المتحصلات والمدفوعات قد تم التصريح بها عن طريق الإدارة .

B) رقابة الجودة Quality Control

يجب أن ترتبط رقابة الجودة بالآتي :

- متابعة الأخلاقيات المهنية والاستقلالية من شركات العميل .
- استشارات داخل المنشأة .
- الإشراف .
- تعيين وترقية الأفراد .
- قبول التكليفات والاحتفاظ بها .
- الفحوصات الداخلية .

c) الأخلاقيات Ethics

d) الاستقلالية Independence

فحوصات وتقارير المجلس Board Inspections and Reports

حيث يتطلب أن يقوم المجلس بفحص كافة مراجعي الشركات العامة مرة واحدة علي الأقل كل ثلاث سنوات . حيث يجب أن يركز الفحص علي :

a- تكليفات مراجعة وفحص مختارة .

b- إجراءات وتوثيق رقابة الجودة .

c- أي مراجعة أخري أو إشراف أو إجراءات رقابة الجودة .

أن تقارير الفحص سوف تصبح معلومات عامة بعد إتمام فترة الاستئناف لأي أوجه تصور يتم علاجها خلال أثني عشر شهر والتي خلالها ستكون تلك المعلومات سرية غير معلنة .

فحوصات المجلس والنظام التأديبي Board Investigations and Discipline

حيث يتطلب الأمر أن يقوم المجلس بفحص وتطبيق نظام التأديب علي انتهاكات القانون وقواعد المجلس وقوانين الأوراق المالية والمعايير المهنية ، وتتمثل المعايير المهنية :

مبادئ المحاسبة المقررة عن طريق SEC .

- معايير المراجعة وتكليفات التصديق وإجراءات رقابة الجودة والمعايير الأخلاقية ومعايير الاستقلالية المقررة عن طريق المجلس .

تسجيل المراجع Auditor Registration

حيث يتطلب أن يقوم كافة مراجعي الشركات العامة بالتسجيل لدي المجلس .

السلطات التنظيمية في الولاية State Regulatory Authorities

يجب ألا يفترض أن تكون معايير المجلس الموافق عليها واجبة التطبيق علي منشآت المحاسبة العامة الصغيرة أو متوسطة الحجم غير المسجلة لديها ، حيث يتعّين أن تقوم السلطات التنظيمية بالولاية تعمل معايير ملائمة وواجبة التطبيق عليهم علي نحو مستقل .

استقلالية المراجع Auditor Independence

أنشطة المراجعة الموافق عليها Approved Auditor Activities

أن كافة الخدمات سواء المراجعة أو بخلاف المراجعة (بخلاف المحظورة) يمكن أن يتم أدائها عن طريق منشأة المحاسبة العامة لعملاء المراجعة فقط إذا ما تم الموافقة علي الخدمات مقدما عن طريق لجنة المراجعة ، وتتضمن أن الأنشطة بخلاف المراجعة المسموح بها ما يلي :

- خدمات الضرائب .
- خدمات قانونية أو خدمات التي يتم أدائها ارتباطا بعملية المراجعة .

أنشطة المراجع المحظورة Prohibited Auditor Activities

- إمساك الدفاتر .
- تصميم وتطبيق نظم المعلومات المالية .
- أراء التقييم .

- الخدمات الاكتوارية .
- المراجعات الداخلية .
- وظائف إدارية أو الموارد البشرية .
- خدمات الاستثمار .
- خدمات قانونية أو خدمات الخبرة المرتبطة بالمراجعة .

تدوير شريك المراجعة Audit Partner Rotation

حيث يتطلب الأمر أن يتم تدوير شريك المراجعة علي الأقل مرة كل خمس أعوام.

تعارضات مصلحة المراجعة Auditor Conflicts of Interest

يجب ألا يراجع المراجعون الشركة إذا ما كان المدير التنفيذي أو المدير المالي أو المراقب المالي أو رئيس الحسابات أو أي أشخاص مماثلة يتم استخدامها عن طريق المراجع ، ويكونوا قد شاركوا في المراجعة خلال سنة واحدة قبل العمل بالمراجعة .

عقوبات الجرائم والعقوبات الجنائية الجديدة New Felonies and Increased Criminal Penalties

الجرائم الجديدة New Crimes

جرم القانون عملية تدمير السجلات المرتبطة بأي فحص أو إفلاس ، وفشل المحاسب في الاحتفاظ بالسجلات أو أوراق العمل المتعلقة بأي عملية مراجعة أو فحص والغش في الأوراق المالية والعبث والتلاعب بالسجلات ، أن العديد من تلك الجرائم تطبق علي أي شخص ليس فق من المرتبطين بالشركات العامة أو مراجعي الشركة العامة .

فترة القيد للغش المتزايد في الأوراق المالية

Increased Securities Fraud , Limitation Period

أن القانون قد زاد من فترة القيود الخاصة بالدعاوى المدنية للغش في الأوراق المالية إلي سنتين (من سنه) بعد اكتشاف حقائق تشكل انتهاك ، إلا أنه لم تزيد عن خمسة (بدلا من ثلاثة) بعد الانتهاك . أن الأثر لم يعد مقصور علي الشركات العامة وإنما له مضامين علي إفصاحات المراجع عن الالتزامات الطارئة .

عقوبات متزايدة Increased Penalties

زاد القانون من العقوبات الجنائية للغش بالبريد أو الاتصال بالسجن من خمس إلي عشر سنوات ، انتهاكات القانون بالسجن من 5000 دولار إلي 100000 و 500000 للمنشآت وبالسجن من سنة إلي عشر أعوام ، وبالنسبة لانتهاكات قانون الأوراق المالية (من مليون دولار أو بالسجن 10 سنوات إلي خمس مليون دولار (مليون للمنشآت) أو بالسجن لمدة 20 سنة .

سلطات الاستدعاء للمثول أمام المجلس Board Subpoena

يرخص القانون للمجلس أن يحصل علي مذكرات البورصة للشهادات والسجلات من أي شخص متضمنا أي عميل لأحد منشآت المحاسبة المسجلة (سواء إذا كان العميل يمثل أحد عملاء مراجعة شركة عامة أم لا) .

الجرائم Crimes

تم خلق جرائم جديدة مرتبطة بتدمير ومستندات أوراق عمل مراجعة وغش الأوراق المالية، والعبث والتلاعب بالمستندات التي يتم استخدامها في الدعاوى الرسمية . وعديد من تلك الجرائم الجدية تطبق علي أي شخص وليس فقط علي الشركات العامة .

ولا شك أن تطبيق قانون Sarbanes - Oxley سوف يؤدي حتما إلي حوكمة المهنة ومنشآت المحاسبة والمراجعة حيث أن تتمثل الآثار العملية المتوقعة Anticipated Practical Effectsعلي النحو التالي : (Guerra,2004 PP.1-4)

1- أراء المراجع Auditor Opinions

أن أراء المراجعة الأكثر اكتمالا سوف تغطي الان :

a) القوائم المالية .

b) ضوابط الرقابة الداخلية .

2- إمكانية قبول المراجعة Auditor Acceptability

يجب أن تكون عمليات المراجعة مقبولة فقط إذا أديت عن طريق المراجعين المسجلين بالمجلس وتم فحصهم عن طريقة .

3- أتعاب المراجعة Audit Fees

سوف تزيد أتعاب المراجعة ، وقد أشارت منشأة Deloittes Touche إلى أن متوسط الأتعاب سوف يزيد بنسبة 40 % .

4- زمن المراجعة Audit Time

أن الزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة سيتزايد .

5- مصدر معايير المراجعة Source of Audit Standards

سوف يتم توحيد معايير المراجعة .

6- مصدر معايير المحاسبة Source of Accounting Standards

بينما سوف يتم استمرار وضع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ، علي الرغم من ذلك فإن المجلس كمنظمة ذاتية الحوكمة يؤثر بشكل غير مباشر علي مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها بسبب رقابتها علي عمليات المراجعة ورقابة الجودة والأخلاقيات والاستقلالية ، بالإضافة غلي التأثير المباشر بسبب سلطتها علي اتخاذ إجراءات تأديبية عند وجود لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

7- ثقافية التزام بناء علي قاعدة Rule Rased Compliance Culture

يجب أن تجعل المنشآت عملية التحول إلي ثقافة الالتزام تأسيسا علي قاعدة معينة بشكل يماثل ثقافة الالتزام في شركات التامين والبنوك .

8- تخصيص وقت الإدارة العليا Allocation of Senior Management Time

أن ارتباط الإدارة العليا بالقضايا المالية الروتينية سوف يزيد من الضرر للأنشطة الأخرى .

9- تأمين المسئولية للمدير والمديرين التنفيذيين

Direct and Officers Liability Insurance

أن تأمين المسئولية للمديرين سوف تصبح أكثر أهمية للمنشأة وأكثر صعوبة في تحقيقها من الشركة المصدرة .

10- قضايا الموارد البشرية Human Resource Issues

أن إدارة المـــوارد البشـــرية بالشـــركة ســـوف يكون لها واجبات جديدة لمتابعة القروض ومعاملات المديرين بالأوراق المالية بالإضافة إلي مهارات المدير .

11- تعيين المديرين Directors Recruitment

أن تعيين المديرين ولاسيما أعضاء لجان المراجعة سوف تصبح أكثر صعوبة وسوف تأخذ وقتا وإجراءات أطول .

12- مكافآت المديرين Directors Compensation

أن مكافآت المديرين سوف تتزايد كتعويض مقابل المخاطر والمسئوليات المتزايدة .

13- مهارات المديرين Directors Skills

أن المهـــارات المطلوبة للمديرين سوف تتحول لتتضمن خبرة مالية أكثر بتكاليف التسويق وشبكات الاتصال بالإضافة إلي المهارات الأخرى .

14- سلطة المجلس Boardroom Power

داخـــل أعضاء المجلس الذين يكون لديهم مسئولين إداريين ومستقلين فإن سلطة المديرين المستقلين سوف تتزايد .

15- تكوين وتشكيل المجلس Board Composition

سوف يكون هناك دور متزايد يتم وضعه علي المديرين المستقلين كما أن وجود مزيج من الأعضاء الإداريين والمستقلين سوف يتحول تجاه إضافية مديرين اكثر استقلالية وتخفيض عدد المديريـــن الإداريـــن أو كلاهمـــا لذلـــك سيكون هناك عدد كافي من المديرين المستقلين للوفاء بمتطلبات القانون .

16- سلطة لجنة المراجعة Audit Committee Power

أن لجـــان المـــراجعة للمجلـــس ســـوف تـــزيد ســـلطاتها واختصاصاتها من غالبية سلطة واختصاص المجلس ذاته .

17- التعويض النقدي Cash Compensation

أن المكافأة النقدية للمديرين التنفيذيين سوف تزيد التعويضات مقابل خطر المكافأة غير النقدية، علي سبيل المثال القروض وأنواع معينة من خيارات الأسهم وأنواع معينة من التأمين.

18- الاتفاقيات القانونية Legal Agreements

أن متطلبات التصديق وتقرير المراجع والرقابة الداخلية سوف تصبح مجرد إقرارات وضمانات روتينية في التامين والقروض والاستثمار والاتفاقيات .

19- الفحص القانوني Legal Review

أن الزيادة في متطلبات الالتزام وبروز ثقافة جديدة تزيد القضايا القانونية التي ترتبط بالوظائف الروتينية لمجلس الإدارة .

20- إدارة المخاطر Risk Management

أن احتياجات إدارة المخاطر من المديرين والمسئولين التنفيذيين ولاسيما أعضاء لجنة المراجعة قد تزايدت بشكل جوهري ، وقد تستلزم خدمات قانونية متزايدة ترتبط بالتزام الشركة وتجنب الدعاوى القضائية .



التطورات الحديثة في المراجعة

رقم الإيداع
20057
الترقيم الدولي
977-17-2727-3

فهرس الكتاب

دار نشر الثقافة

13 شارع حسبو - منشا - محرم بك

الإسكندرية

3932198 ✆